Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

INSTRUCTION CODIFICATRICE

N° 02-038-M91 du 30 avril 2002

NOR : BUD R 02 00038 J

Référence publiée au **Bulletin Officiel de la Comptabilité Publique**

RÉGLEMENTATION FINANCIÈRE ET COMPTABLE DES ÉTABLISSEMENTS PUBLICS NATIONAUX À CARACTÈRE ADMINISTRATIF

ANALYSE

Tome 3 - Volumes 1 et 2 "Comptabilité" : 1ère mise à jour

Date d'application : 01/01/2002

MOTS-CLÉS

ÉTABLISSEMENT PUBLIC NATIONAL ; ÉTABLISSEMENT PUBLIC À CARACTÈRE ADMINISTRATIF ; COMPTABILITÉ ; NOMENCLATURE

DOCUMENTS À ANNOTER

Instruction codificatrice n° 98-075-M91 du 22 juin 1998

DOCUMENTS À ABROGER

Néant

DESTINATAIRES POUR APPLICATION

EP												

DIFFUSION

CS 17

DIRECTION GÉNÉRALE DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

5ème Sous-direction - Bureau 5B

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

Le présent tome de l'instruction M91 traite de l'organisation comptable des établissements publics nationaux à caractère administratif et se présente en deux parties consacrées, l'une à la tenue des comptes : le titre 8 et l'autre au compte financier : le titre 9.

Conçu comme un véritable guide comptable, ce recueil s'efforce de couvrir tous les aspects de la gestion des établissements et de répondre à l'ensemble des préoccupations des différents utilisateurs.

Dans sa précédente version de 1982, l'instruction M91 s'était notamment donné pour objectif d'appliquer aux établissements publics nationaux à caractère administratif les principes du plan comptable général révisé.

Cette volonté se trouve ici réaffirmée.

C'est ainsi que, chaque fois que cela a été possible, la nomenclature type a été révisée dans le sens d'un rapprochement avec la liste des comptes du plan comptable général.

Par ailleurs, les commentaires de comptes bénéficient d'une nouvelle présentation, plus claire et plus pédagogique qui décrit, pour chaque compte, les différentes opérations qui affectent ce compte, par nature d'opération.

Deux chapitres particuliers ont été consacrés :

- pour l'un, à la tenue de la comptabilité chez l'ordonnateur et chez l'agent comptable ;
- pour l'autre, aux opérations de fin et de début d'exercice.

Figurent notamment en annexe : la grille de passage de l'ancienne à la nouvelle nomenclature, l'état de concordance de postes du bilan, le glossaire.

Enfin, les développements consacrés au compte financier s'attachent à décrire de façon exhaustive les différentes étapes de son élaboration, de son adoption et de son jugement.

Il est par ailleurs précisé que dans l'attente de la finalisation des travaux menés par le Conseil national de la comptabilité sur la réforme de la comptabilité analytique, la parution du chapitre consacré à cette matière est différé.

LE DIRECTEUR DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

MICHEL GONNET

PRÉSENTATION GÉNÉRALE DU TOME 3

Le tome 3 intitulé « comptabilité » se compose de deux titres et comprend deux volumes.

TOME 3 VOLUME 1

TITRE 8 LA TENUE DES COMPTES

Chapitre 1 Principes généraux de comptabilité

Chapitre 2 La tenue des comptabilités

Chapitre 3 Nomenclature des comptes

Chapitre 4 La comptabilité générale : commentaires des comptes

Chapitre 5 Les opérations de fin et de début d'exercice

Chapitre 6 La comptabilité générale : schémas comptables

TOME 3 VOLUME 2

TITRE 8 LA TENUE DES COMPTES (SUITE)

Chapitre 7 La comptabilité générale : la justification des comptes

Chapitre 8 La comptabilité générale : les documents de synthèse

Chapitre 9 La comptabilité matière

Chapitre 10 Guide d'analyse financière

Annexes

TITRE 9 LE COMPTE FINANCIER (À PARAÎTRE)

SOMMAIRE DU TITRE 8

VOLUME 1

CHAPITRE 1 PRINCIPES GÉNÉRAUX DE COMPTABILITÉ 5

1. LES OBJECTIFS DE LA COMPTABILITÉ 5

2. LES GRANDS PRINCIPES DE BASE DU PLAN COMPTABLE GÉNÉRAL 5

2.1. Le principe de prudence 5

2.2. Le principe de régularité 5

2.3. Le principe de sincérité 5

2.4. Le principe de permanence 6

2.5. Le principe de continuité de l'exploitation 6

2.6. Le principe de spécialisation des exercices 6

2.7. le principe du nominalisme 6

2.8. Le principe de non compensation 6

2.9. Le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture 7

3. LA COMPTABILITÉ DES ÉTABLISSEMENTS PUBLICS NATIONAUX À CARACTÈRE ADMINISTRATIF 7

3.1. Une comptabilité inspirée du plan comptable général 7

3.2. Le cadre comptable 7

3.2.1. Codification 7

3.2.1.1. Répartition des opérations par classes de comptes 7

3.2.1.2. Structure décimale des comptes 8

3.2.2. Critères de classement 9

3.2.3. Les procédures d'enregistrement 9

3.3. L'élaboration du plan comptable particulier d'un établissement 10

3.4. Application de la nouvelle nomenclature type 11

CHAPITRE 2 : LA TENUE DES COMPTABILITÉS 12

1. LA COMPTABILITÉ DE L'ORDONNATEUR 12

1.1. Principe 12

1.2. La notion de droits constatés 12

1.3. La comptabilité des engagements (au sens du décret du 29 décembre 1962) 13
1.4. La comptabilité de programme 13
1.5. Les documents comptables de l'ordonnateur 14
1.5.1. Les journaux 14
1.5.2. Les ordres de recettes 14
1.5.2.1. Principe 14
1.5.2.2. Les ordres de recettes individuels 14
1.5.2.3. Les ordres de recettes collectifs 14
1.5.3. Les bordereaux d'émission des ordres de recettes 15
1.5.4. Les ordres de réduction ou d'annulation de recettes 15
1.5.4.1. Principe 15
1.5.4.2. Procédure de réduction ou d'annulation de recette 15
1.5.5. Les ordres de dépense 16
1.5.5.1. Principe 16
1.5.5.2. Les ordres de dépense individuels 16
1.5.5.3. Les ordres de dépense collectifs 16
1.5.6. Les bordereaux d'émission d'ordres de dépense 16
1.5.7. Les ordres de reversement 17
1.5.7.1. Principe 17
1.5.7.2. Présentation matérielle 17
1.6. Cas particulier des documents émis soit à l'initiative de l'ordonnateur, soit à l'initiative de l'agent comptable 17
1.6.1. Les ordres de paiement 17
1.6.1.1. Principe 17
1.6.1.2. Présentation matérielle 18
1.6.2. Les avis de paiement 19
1.6.2.1. Principe 19
1.6.2.2. Présentation matérielle 19
1.6.3. Les certificats de réimputation 20
1.6.3.1. Principe 20
1.6.3.2. Présentation matérielle 20
2. LA COMPTABILITÉ DE L'AGENT COMPTABLE 20
2.1. Référentiel comptable 20
2.2. Forme et organisation de la comptabilité 21
2.2.1. La comptabilité générale 21
2.2.2. La comptabilité analytique d'exploitation 21
2.2.3. La comptabilité matière 22

2.2.4. La comptabilité des engagements (au sens du plan comptable général) 22
2.2.5. La comptabilité de programme 22
2.3. Règles d'enregistrement 22
2.4. Les écritures de l'agent comptable 23
2.4.1. Écritures de prise en charge d'un titre de recette 23
2.4.2. Écritures de prise en charge d'un ordre d'annulation ou de réduction de recette 23
2.4.2.1. Ordre d'annulation ou de réduction résultant d'une erreur 23
2.4.2.2. Ordre de réduction résultant de rabais, remises et ristournes 24
2.4.3. Écritures de prise en charge d'un ordre de dépenses 25
2.4.4. Écriture de prise en charge d'un ordre de reversement 25
2.4.5. Comptabilisation des réimputations 26
2.4.6. Les opérations de trésorerie 26
2.4.7. Les opérations avec les comptables secondaires 26
2.4.7.1. Principe 26
2.4.7.2. Organisation des liaisons entre agent comptables secondaires et agent comptable principal 27
2.4.7.3. Synthèse des opérations comptables entre agents comptables d'un même établissement 29
2.4.8. Les opérations avec les régisseurs 30
2.4.9. Les opérations pour le compte de tiers et les opérations diverses 30
2.5. Les documents comptables de l'agent comptable 30
2.5.1. Le livre-journal 30
2.5.2. Les journaux divisionnaires 30
2.5.3. Le journal grand-livre 31
2.5.4. La balance mensuelle 31
2.5.5. Les justifications des comptes de bilan 31
2.5.5.1. L'état de concordance et de développement du bilan d'entrée 31
2.5.5.2. L'état de l'actif 31
2.5.5.3. L'état du passif 33
2.5.5.4. L'état des stocks et en-cours 33
2.5.5.5. Les états de développement du solde 34
2.5.5.6. L'état des restes à recouvrer 34
2.5.5.7. L'état des restes à payer 34
2.5.5.8. L'état d'accord (comptables secondaires et régisseurs) 35
2.5.5.9. Le procès-verbal de caisse et portefeuille 35
2.5.5.10. L'état d'accord et de développement du solde des comptes de disponibilités 36
2.5.5.11. L'état d'accord et de développement des soldes de la comptabilité des valeurs inactives 36

CHAPITRE 3 : NOMENCLATURE DES COMPTES 38

CHAPITRE 4 LA COMPTABILITÉ GÉNÉRALE : COMMENTAIRES DES COMPTES 65

1. CLASSIFICATION DES OPÉRATIONS 65
   1.1. Opérations classiques 65
   1.2. Définition des opérations d'ordre 65
2. OPÉRATIONS FAISANT L'OBJET D'UN SUIVI PARTICULIER 66
   2.1. Services à comptabilité distincte 66
   2.2. Budgets annexes 66
   2.3. Services spéciaux 66
3. COMPTES DE CLASSE 1 : COMPTES DE CAPITAUX 67
4. COMPTES DE CLASSE 2 : COMPTES D'IMMOBILISATIONS 85
   4.1. Définition des immobilisations 85
   4.2. 4.2. Classement des immobilisations 85
   4.3. Amortissement des immobilisations 86
   4.4. Modalités d'évaluation des immobilisations 86
   4.5. La comptabilisation des biens affectés 87
5. COMPTES DE CLASSE 3 : COMPTES DE STOCKS ET D'EN COURS 109
   5.1. Définition 109
   5.2. Evaluation des stocks 109
      5.2.1. A la date d'entrée des stocks et productions en cours dans le patrimoine de l'établissement 109
      5.2.2. A l'inventaire 110
      5.2.3. A l'arrêté des comptes 110
      5.2.4. Évaluation des stocks détenus à l'étranger 111
   5.3. Classement 111
   5.4. Méthodes de suivi d'inventaire 112
      5.4.1. Le système de l'inventaire intermittent 112
         5.4.1.1. Opérations sur marchandises 113
         5.4.1.2. Opérations sur produits finis 114
      5.4.2. Le système de l'inventaire permanent 115

6. COMPTES DE CLASSE 4 : COMPTES DE TIERS 116
7. COMPTES DE CLASSE 5 : COMPTES FINANCIERS 169
8. COMPTES DE CLASSE 6: COMPTES DE CHARGES 180
8.1. Principes généraux 180
8.2. Dispositions d'ordre pratique 181
9. COMPTES DE CLASSE 7 : COMPTES DE PRODUITS 204
10. COMPTES DE CLASSE 8 : COMPTES SPECIAUX 213
CHAPITRE 5 LES OPÉRATIONS DE FIN ET DE DÉBUT D'EXERCICE 219
1. LES OPÉRATIONS DE FIN D'EXERCICE : PRINCIPES GÉNÉRAUX 219
1.1. Objectifs des opérations de fin d'exercice 219
1.2. La notion de période complémentaire 219
1.3. Cas particulier des opérations de trésorerie 219
2. LES OPÉRATIONS BUDGÉTAIRES ET COMPTABLES D'ORDRE DE FIN D'EXERCICE 220
2.1. Les opérations classiques 220
2.1.1. Procédure 220
2.2. Les charges à payer et les produits à recevoir 220
2.2.1. Principe 220
2.2.2. Procédure en matière de dépenses 220
2.2.2.1. A la fin de l'exercice 221
2.2.2.2. Au cours de l'exercice suivant 221
2.2.3. Procédure en matière de recettes 222
2.2.3.1. A la fin de l'exercice 222
2.2.3.2. Au cours de l'exercice suivant 222
2.3. Les charges constatées d'avance et les produits comptabilisés d'avance 222
2.3.1. Principe 222
2.3.2. Procédure en matière de dépense 223
2.3.2.1. Première méthode 223
2.3.2.2. Deuxième méthode 224
2.3.3. Procédure en matière de recettes 224
2.3.3.1. Première méthode 225
2.3.3.2. Seconde méthode 225
2.4. Les charges à répartir 226

2.4.1. Principe 226
2.4.2. Procédure de transfert de charges à des comptes de bilan 226
2.4.2.1. Première hypothèse 227
2.4.2.2. Seconde hypothèse 227
2.5. Les amortissements 228
2.5.1. L'amortissement « classique » 228
2.5.1.1. Principe 228
2.5.1.2. Modalités de calcul des amortissements 230
2.5.1.3. Procédure 230
2.5.2. L'amortissement « neutralisé » 231
2.5.2.1. Principe 231
2.5.2.2. Procédure 231
2.6. Les provisions 232
2.6.1. Principe 232
2.6.2. Procédure 232
2.6.2.1. Constitution des provisions 232
2.6.2.2. Variation des provisions 232
2.7. La variation des stocks 233
2.7.1. Principe 233
2.7.2. Variation des stocks de marchandises et d'approvisionnements : procédure 233
2.7.2.1. Première méthode 233
2.7.2.2. Deuxième méthode 234
2.7.3. Variation des stocks de produits et d'en-cours: procédure 235
2.7.3.1. Première méthode 235
2.7.3.2. Deuxième méthode 235
2.7.4. Synthèse des opérations budgétaires de variation des stocks 236
2.8. Les virements au compte de production immobilisée 237
2.8.1. Principe 237
2.8.2. Procédure 237
2.9. Reprise au compte de résultat des subventions d'investissement 237
2.9.1. Principe 237
2.9.2. Procédure 238
2.9.2.1. Reprise des subventions finançant des immobilisations amortissables 238
2.9.2.2. Cas des subventions finançant des immobilisations non amortissables 238
2.10. Les intérêts courus 239
2.10.1 Principe 239

2.10.2 Procédure 239
2.11. Synthèse des opérations budgétaires et comptables d'ordre 240
2.12. Cas particulier des opérations de sortie du bilan d'éléments d'actif 241
2.12.1 Cessions de valeurs mobilières de placement 241
2.12.1.1. Principe 241
2.12.1.2. Procédure 241
2.12.2. Cessions d'immobilisations 242
2.12.2.1. Principe 242
2.12.2.2. Procédure 242
2.12.. Réforme des biens appartenant aux établissements 243
2.12.3.1. Principe 243
2.12.3.2. Procédure 243
2.12.. Restitution ou réforme des biens remis en dotation ou en affectation 243
2.12.4.1. Principe 243
2.12.4.2. Procédure 243
3. LES OPÉRATIONS COMPTABLES DE FIN D'EXERCICE 244
3.1. L'arrêté des écritures 244
3.1.1. Principe 244
3.1.2. Procédure 244
3.1.2.1. L'arrêté des comptes de bilan 244
3.1.2.2. L'arrêté des comptes de charges et de produits 244
3.2. Établissement de la balance définitive 244
3.3. Liste des opérations comptables d'ordre 245
3.4. L'établissement des documents de synthèse 245
4. LES OPÉRATIONS COMPTABLES DE DÉBUT D'EXERCICE 245
4.1. La reprise des balances d'entrée 245
4.2. L'affectation du résultat de l'exercice précédent 246
CHAPITRE 6 LA COMPTABILITÉ GÉNÉRALE : SCHÉMAS COMPTABLES 247

VOLUME 2

CHAPITRE 7 LA COMPTABILITÉ GÉNÉRALE : LA JUSTIFICATION DES COMPTES 273

CHAPITRE 8 LA COMPTABILITÉ GÉNÉRALE : LES DOCUMENTS DE SYNTHÈSE 286

1. RÈGLES DE PRÉSENTATION ET D'ÉLABORATION DES DOCUMENTS DE SYNTHÈSE 286

1.1. Nature des documents de synthèse 286

1.2. établissement des documents de synthèse 286

1.3. Principes d'élaboration des documents de synthèse 286

1.4. Présentation des documents de synthèse 287

1.5. Objet des documents de synthèse 287

1.5.1. Le bilan 287

1.5.2. Le compte de résultat 287

1.5.3. L'annexe 288

1.5.3.1. Définition 288

1.5.3.2. Liste des éléments d'information composant l'annexe 288

1.5.4. La capacité d'autofinancement 290

1.5.4.1. Définition 290

1.5.4.2. Détermination de la capacité d'autofinancement de l'exercice 290

1.5.5. Le tableau des emplois et des ressources de l'exercice 291

2. MODÈLES DE DOCUMENTS DE SYNTHÈSE 291

2.1. le bilan 292

2.2. le compte de résultat 296

2.3. Annexes au compte de résultat 301

2.3.1. Variation détaillée des stocks et en cours 301

2.3.2. Répartition fonctionnelle des charges d'exploitation 302

2.4. modèles de tableaux figurant dans l'annexe 303

2.5. modèle de tableau des emplois et des ressources de l'exercice 309

CHAPITRE 9 : LA COMPTABILITE MATIERE 311

1. DISPOSITIONS RÉGLEMENTAIRES 311

2. MODALITÉS DE MISE EN OEUVRE DE LA COMPTABILITÉ 312

2.1. Rôle des services ordonnateurs 312

2.2. Rôle de l'agent comptable 312
2.2.1. L'agent comptable doit participer à l'organisation de la comptabilité matière 312
2.2.2. L'agent comptable doit surveiller la tenue de la comptabilité matière 312
2.2.2.1. L'étendue de ses contrôles 312
2.2.2.2. L'étendue de sa responsabilité 313
2.2.3. L'agent comptable doit faire procéder à l'inventaire annuel des stocks. 313
2.2.4. L'agent comptable peut tenir directement la comptabilité matière 314
2.3. Rôle des préposés 314
3. COMPTABILISATION DES STOCKS 314
3.1. Documents 314
3.2. Mode d'évaluation 315
4. COMPTABILITE DES VALEURS INACTIVES 315
5 COMPTABILITE DES VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT 316
6. INVENTAIRES 316
6.1. Inventaire comptable 316
6.2. Inventaire physique 317
CHAPITRE 10 : GUIDE D'ANALYSE FINANCIÈRE 319
1. PRINCIPES GÉNÉRAUX 319
2. LA SÉCURITÉ FINANCIÈRE 320
2.1. Le fonds de roulement 320
2.1.1. La notion de fonds de roulement 320
2.1.1.1. Equilibre entre l'actif et le passif du bilan 320
2.1.1.2. Equilibre minimum au sein de l'équilibre global 320
2.1.1.3. La détermination du fonds de roulement 321
2.1.2. Le besoin en fonds de roulement 324
2.1.3. Conclusion sur le fonds de roulement 325
2.2. Les prévisions de trésorerie 325
2.2.1. Les éléments à recenser 325
2.2.1.1. Bilan de départ 326
2.2.1.2. Opérations d'investissement de l'exercice futur 326
2.2.1.3. Opérations d'exploitation 326
2.2.2. La situation prévisionnelle 327

2.2.3. Les mesures à prendre 329

3. ANALYSE DES RÉSULTATS 329

3.1. Résultat et notion de besoin de renouvellement des immobilisations 330

3.2. Structure des charges et produits et analyse de l'évolution du résultat et de celle des soldes intermédiaires de gestion 330

LISTES DES ANNEXES

ANNEXE N° 1 : Grille de passage 331

ANNEXE N° 2 : État de concordance des postes du bilan pour le passage à la nouvelle nomenclature comptable 359

ANNEXE N° 3 : Glossaire : notions de terminologie 383

ANNEXE N° 4 : Conseil national de la comptabilité : Avis n° 98-03 du 17 février 1998 relatif au plan comptable des établissements publics nationaux à caractère administratif 427

ANNEXE N° 5 : Fiches techniques d'analyse financière 430

TITRE 8

LA TENUE DES COMPTES

CHAPITRE 1
PRINCIPES GÉNÉRAUX DE COMPTABILITÉ

1. LES OBJECTIFS DE LA COMPTABILITÉ

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

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

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

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

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

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

2. LES GRANDS PRINCIPES DE BASE DU PLAN COMPTABLE GÉNÉRAL

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

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

2.1. LE PRINCIPE DE PRUDENCE

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

2.2. LE PRINCIPE DE RÉGULARITÉ

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

2.3. LE PRINCIPE DE SINCÉRITÉ

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

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

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

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

2.4. LE PRINCIPE DE PERMANENCE

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

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

2.5. LE PRINCIPE DE CONTINUITÉ DE L'EXPLOITATION

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

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

2.6. LE PRINCIPE DE SPÉCIALISATION DES EXERCICES

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

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

Ce même principe se retrouve dans le secteur des établissements publics et est même conforté par la règle de l'annualité budgétaire (décrite au tome 2 de la présente instruction).

2.7. LE PRINCIPE DU NOMINALISME

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

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

2.8. LE PRINCIPE DE NON COMPENSATION

Selon les termes du plan comptable général (p. I.9), » Les opérations sont enregistrées dans les comptes dont l'intitulé correspond à leur nature. Toute compensation [entre les comptes] est interdite, sauf lorsqu'elle est explicitement prévue par les dispositions en vigueur » (par exemple, les rabais, remises et ristournes).

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

Selon les termes du code de commerce (art. 13) et du plan comptable général (p. II. 62), « Le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent. ».

3. LA COMPTABILITÉ DES ÉTABLISSEMENTS PUBLICS NATIONAUX À CARACTÈRE ADMINISTRATIF

3.1. UNE COMPTABILITÉ INSPIRÉE DU PLAN COMPTABLE GÉNÉRAL

L'article 180 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 prévoit « qu'en ce qui concerne la comptabilité générale, le plan comptable particulier de l'établissement est conforme au plan comptable type des établissements publics nationaux à caractère administratif approuvé par le ministre des finances. Le plan comptable type s'inspire du plan comptable général. »

En effet, bien que conçu au départ en fonction des besoins précis des entreprises à caractère industriel ou commercial, le plan comptable général s'est révélé à l'expérience un excellent cadre normalisé pour la description de l'activité des établissements publics nationaux à caractère administratif.

Au demeurant, la distinction en établissements publics nationaux à caractère administratif et établissements publics à caractère industriel et commercial ne correspond pas toujours au classement auquel conduirait une analyse économique approfondie. En pratique, de nombreux établissements effectuent à la fois des opérations de caractère « administratif » ou « commercial ». C'est pourquoi le plan type figurant dans la présente instruction s'inspire le plus largement possible du plan comptable général

3.2. LE CADRE COMPTABLE

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

3.2.1. Codification

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

La codification du plan de comptes permet :

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

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

3.2.1.1. Répartition des opérations par classes de comptes

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

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

- classe 4 : comptes de tiers ;
- classe 5 : comptes financiers.

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

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

La classe 8 est affectée aux comptes spéciaux.

3.2.1.2. Structure décimale des comptes

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

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

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

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

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

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

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

☞ Signification des terminaisons 1 à 8.

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

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

---

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

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

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

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

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

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

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

☞ Signification de la terminaison 9.

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

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

3.2.2. Critères de classement

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

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

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

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

3.2.3. Les procédures d'enregistrement

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

Biens + Charges = Dettes + Produits

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

A cet effet, il a été convenu que:

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

Les modalités de comptabilisation des différentes opérations des établissements publics nationaux à caractère administratif sont décrites de façon plus précise au chapitre 3 du présent titre.

3.3. L'ÉLABORATION DU PLAN COMPTABLE PARTICULIER D'UN ÉTABLISSEMENT

Il est bien évident que le plan type ne prétend pas résoudre tous les problèmes particuliers concernant chacun des établissements et ne fait pas disparaître la nécessité d'élaborer une nomenclature comptable propre à chaque établissement. Son objet est essentiellement de servir de guide pour la préparation des plans comptables particuliers.

Dès lors, les agents comptables doivent à la fois prévoir les aménagements rendus nécessaires par les conditions particulières de fonctionnement des établissements et éviter les propositions originales qui ne seraient pas strictement indispensables.

Conformément aux dispositions de l'article 180 du décret précité, le plan comptable de chaque établissement, établi par le directeur et par l'agent comptable, est soumis à l'approbation du ministre de l'Économie et des finances. L'avant-projet de plan, adressé par le directeur de l'établissement au ministre de l'Économie et des finances (direction de la comptabilité publique, bureau D4), doit comporter :

- la liste des comptes dont l'ouverture est proposée, établie à partir du plan comptable type ;
- un commentaire précisant les particularités du plan présenté, ainsi que les modalités de fonctionnement des comptes non prévus à la nomenclature type ou dont il est proposé de modifier le mécanisme ;
- les limites entre lesquelles pourront être fixés les taux d'amortissements de différentes catégories d'immobilisations ;
- le modèle de budget dont, conformément aux dispositions de l'article 15 du décret du 10 décembre 1953, les chapitres et articles doivent porter les mêmes numéros et les mêmes intitulés que les comptes ou sous-comptes du plan comptable auxquels ils correspondent;

Aucune dérogation au plan comptable type et au plan comptable général ne peut être mise en oeuvre sans avoir reçu l'avis préalable du Conseil national de la comptabilité.

Aucune modification ne peut être apportée au plan comptable ainsi approuvé dans l'autorisation de la direction de la comptabilité publique (Bureau D4). En effet, l'article 25 (2ème alinéa) du décret du 10 décembre 1953 précise que l'ouverture de nouveaux comptes est subordonnée à l'autorisation du ministre des finances qui détermine leur mode de fonctionnement.

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

Les établissements ont toutefois la faculté de subdiviser, en fonction de leurs besoins, les comptes dont l'ouverture a été autorisée.

La révision du plan de compte d'un établissement s'impose notamment lorsque les modifications proposées visent à :

- l’ouverture d’un compte prévu au plan comptable type, soumise à accord préalable de la direction de la comptabilité publique ;
- la mise en oeuvre, pour un compte prévu à le nomenclature type, de modalités de fonctionnement différentes de celle prévues à le présent instruction ;
- l’ouverture d’un compte non prévu à la nomenclature type.

Les demandes de révision sont instruites par le bureau D4 de la direction de la Comptabilité publique.

3.4. APPLICATION DE LA NOUVELLE NOMENCLATURE TYPE

La présente instruction comporte une version mise à jour de la nomenclature type des établissements publics nationaux à caractère administratif, version qui a été soumise à l'avis du Conseil national de la comptabilité qui en a approuvé la teneur dans son avis n° 98-03 en date du 17 février 1998 (cf. annexe 4).

Cette nomenclature est applicable par l'ensemble des établissements à compter du 1er janvier 1999.

Sa mise en oeuvre nécessite une étroite concertation entre les services ordonnateurs et l'agence comptable de chaque établissement.

Il est recommandé, dans toute la mesure du possible :

- de ne pas ajouter ni supprimer de compte à la nomenclature type, sauf nécessité dûment justifiée ;
- de ne pas modifier le numéro ou l'intitulé d'un compte ouvert à la nomenclature type.

Les dérogations et autorisations déjà accordées aux établissements sur la base de l'ancienne nomenclature sont reconductibles, *mutatis mutandis*, à la nouvelle nomenclature.

Seules les demandes de nouveaux aménagements, qu'ils soient ou non liés au passage à la nouvelle nomenclature, doivent être soumis à l'autorisation du bureau D4 de la direction de la Comptabilité publique.

C'est ainsi qu'un établissement qui a déjà été autorisé, par exemple, à ouvrir le compte 657 "Charges spécifiques", n'a pas à solliciter une nouvelle autorisation.

En revanche, cette autorisation sera nécessaire s'il s'agit de créer une nouvelle subdivision du compte 657 ou d'ouvrir un compte figurant dans la nouvelle nomenclature et pour lequel cette autorisation est requise (par exemple , le compte 267 "Créances rattachées à de participations").

Pour faciliter l'examen de ces demandes, il est recommandé d'envoyer le plan comptable de l'établissement dans sa nouvelle version à l'appui des justificatifs utiles.

CHAPITRE 2 :
LA TENUE DES COMPTABILITÉS

Le présent chapitre traite successivement de la tenue de la comptabilité chez l'ordonnateur et chez l'agent comptable. A cette occasion sont décrits les documents comptables qui doivent être élaborés par chacun d'entre eux. Il est précisé que compte tenu de la diversité actuelle des logiciels de gestion informatique des établissements publics nationaux, il n'est pas apparu pertinent de donner des modèles de documents. C'est pourquoi sont simplement indiquées les mentions obligatoires qui doivent figurer sur ces documents.

1. LA COMPTABILITÉ DE L'ORDONNATEUR

1.1. PRINCIPE

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

La comptabilité de l'établissement public tenue par l'ordonnateur est habituellement désignée sous les termes de "comptabilité administrative".

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

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

Par ailleurs, l'article 21 du décret du 10 décembre 1953 précise qu'il doit être fait recette au budget de l'établissement du montant intégral des produits et qu'il doit être imputé en dépense à ce même budget le montant intégral des charges. Sauf dérogation expressément prévue pas la réglementation, toute contraction entre les dettes et les créances de l'établissement est donc interdite (se reporter pour les cas dérogatoires aux dispositions du tome 2 de la présente instruction).

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

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

Au contraire de la comptabilité de l'agent comptable, tenue en partie double, la comptabilité administrative est tenue en partie simple.

1.2. LA NOTION DE DROITS CONSTATÉS

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

Ce qui signifie que sont imputés :

- *en recettes budgétaires, le montant des ordres de recettes*, émis par l'ordonnateur, concernant l'exercice intéressé et pris en charge par l'agent comptable, et non pas le montant des encaissements effectivement réalisés ;

- *en dépenses budgétaires, le montant des mandats*, émis par l'ordonnateur, concernant l'exercice intéressé et pris en charge par l'agent comptable, et non pas le montant des paiements effectués.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A la seule notion de période retenue par le PCG, les règles budgétaires ajoutent la notion de crédits disponibles, établissant ainsi l'impossibilité de contracter un engagement juridique si, pour la période considérée, il ne reste pas de crédits disponibles sur la ligne budgétaire.

1.4. LA COMPTABILITÉ DE PROGRAMME

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

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

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

1.5. LES DOCUMENTS COMPTABLES DE L'ORDONNATEUR

1.5.1. Les journaux

L'ordonnateur tient, par exercice :

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

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

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

Sur ce dernier point, il est précisé que l'inscription à l'inventaire donne lieu à l'attribution d'un numéro d'inventaire qui doit être reporté sur l'élément concerné et figurer sur la facture adressée à l'agent comptable à l'appui de l'ordre de paiement.

La forme de l'ensemble de ces documents peut varier selon les logiciels de gestion utilisés par les établissements.

1.5.2. Les ordres de recettes

1.5.2.1. Principe

Il est précisé que les termes "titres de recettes et ordres de recettes sont synonymes et peuvent être utilisés indifféremment.

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

Ils peuvent être remplacés par une expédition des contrats, baux, donations, jugements, décisions et autres actes, revêtus du visa de l'ordonnateur pour valoir ordre de recettes.

Les ordres de recettes adressés à l'agent comptable pour prise en charge sont récapitulés sur un bordereau d'émission comme indiqué à l'article 1.3.2.4 ci-après.

Il est précisé que les ordres de recettes portent un numéro d'ordre dans une série unique ininterrompue par exercice, ouverte par l'établissement pour l'ensemble des titres recettes. Qu'ils soient individuels ou collectifs, il n'existe qu'une série de numéros d'ordre de recettes par établissement.

1.5.2.2. Les ordres de recettes individuels

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

1.5.2.3. Les ordres de recettes collectifs

Les établissements amenés à faire du recouvrement de masse de recettes de même nature peuvent recourir à la formule de l'ordre de recettes collectif.

1.5.3. Les bordereaux d'émission des ordres de recettes

Les ordres individuels et collectifs de recettes, sont récapitulés par les services ordonnateurs sur un bordereau d'émission, établi en trois exemplaires, envoyés à l'agent comptable. L'original est destiné au juge des comptes, à l'appui de l'ordre de recettes et des pièces justificatives. L'une des copies est conservée par l'agent comptable qui renvoie l'autre exemplaire à l'ordonnateur pour valoir accusé de réception.

Les bordereaux d'émission d'ordres de recettes sont numérotés dans une série continue par exercice. Il n'existe qu'une série unique de bordereaux des ordres de recettes, que ces derniers soient individuels ou collectifs.

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

1.5.4.1. Principe

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

- régularisation d'une erreur de liquidation commise au préjudice du débiteur ;
- régularisation dans le fondement même de la créance
- constatation de rabais, remises, ristournes consentis à ses clients par un établissement effectuant des opérations commerciales
- transaction entre l'établissement et son débiteur, lorsque l'établissement est autorisé à transiger (doit par son texte institutif, soit par une autorisation expresse du Premier ministre), circonstance très exceptionnelle.

Les ordres d'annulation et les ordres de réduction sont numérotés dans une seule et même série, unique pour l'établissement et par exercice.

1.5.4.2. Procédure de réduction ou d'annulation de recette

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

☞ Avant la clôture de l'exercice

L'ordonnateur émet les ordres de réduction ou d'annulation de recette selon les modalités énoncées à l'article précédent. Ces ordres sont récapitulés sur un bordereau d'émission spécifique, numéroté dans une série unique continue par exercice et établi dans les mêmes conditions que les bordereaux d'émission d'ordres de recettes, et sont transmis à l'agent comptable pour prise en charge.

En fin d'exercice, le total des bordereaux d'émission des ordres d'annulation ou de réduction de recettes vient en déduction du total cumulé du dernier bordereau d'émission des ordres de recettes pour donner le total net des recettes à prendre en charge par l'agent comptable au titre de l'exercice considéré.

☞ Après la clôture de l'exercice

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

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

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

1.5.5. Les ordres de dépense

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

1.5.5.1. Principe

Les ordres de dépense peuvent être soit individuels soit collectifs.

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

Les ordres de dépense portent un numéro d'ordre dans la série ininterrompue ouverte dans l'établissement pour l'ensemble des mandats. Qu'ils soient individuels ou collectifs, il n'existe qu'une seule série de numéro d'ordres de dépense par établissement.

1.5.5.2. Les ordres de dépense individuels

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

Les ordres de dépenses sont accompagnés des ordres de virement (avis de crédit) émis par créancier. A compter du 1er janvier 1997, les ordres de virement doivent impérativement être présentés sous une forme magnétique. Les ordres de dépense donnant lieu à paiement en numéraire donnent lieu, pour leur part, à émission d'un avis de paiement.

1.5.5.3. Les ordres de dépense collectifs

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

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

Le mandat collectif est établi pour un montant global à l'ordre de "créanciers divers".

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

1.5.6. Les bordereaux d'émission d'ordres de dépense

Les ordres individuels et collectifs de dépense sont récapitulés par les services ordonnateurs sur un bordereau d'émission, établi en trois exemplaires, envoyés à l'agent comptable.

L'original est destiné au juge des comptes, à l'appui de l'ordre de dépense et des pièces justificatives. L'une des copies est conservée par l'agent comptable qui renvoie l'autre exemplaire à l'ordonnateur pour valoir accusé de réception.

Les bordereaux d'émission d'ordres de dépense sont numérotés dans une série continue par exercice. Il n'existe qu'une série unique de bordereaux des ordres de dépense, que ces derniers soient individuels ou collectifs.

1.5.7. Les ordres de reversement

1.5.7.1. Principe

L'ordonnateur procède à l'émission d'un ordre de reversement lorsqu'un ordre de dépense a été émis pour une somme supérieure aux droits effectifs du créancier et que la régularisation des sommes indûment perçues ne peut être obtenue par précompte sur un autre mandat, établi au bénéfice de ce créancier au cours de l'exercice ayant supporté le trop-payé, sur la même imputation budgétaire.

La procédure de l'ordre de reversement ne peut donc être utilisée que si la régularisation intervient avant la clôture de l'exercice de rattachement de la dépense initiale. Dans ce cas, l'inscription des ordres de reversement au crédit des comptes correspondant aux chapitres sur lesquels la dépense initiale avait été primitivement constatée donne lieu à rétablissement de crédits.

Pour mémoire, il est rappelé que les régularisations de trop payés effectuées après la clôture de l'exercice intéressé donnent lieu à émission d'un ordre de recette et, de ce fait, n'entraînent pas rétablissement direct de crédits au compte de dépense concerné.

1.5.7.2. Présentation matérielle

Les ordres de reversement sont numérotés dans une seule et même série, unique pour l'établissement et par exercice.

Ils sont récapitulés sur un bordereau d'émission spécifique, numéroté dans une série unique continue par exercice et établi dans les mêmes conditions que les bordereaux d'émission des mandats, et sont transmis à l'agent comptable pour prise en charge.

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

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

1.6.1. Les ordres de paiement

Dans la version précédente de l'instruction M 91 (1982), le terme d'ordre de paiement recouvrait deux notions distinctes :

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

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

1.6.1.1. Principe

Les ordres de paiement constituent une procédure particulière, préalable au règlement de certaines dépenses, et non un moyen de règlement.

Ils sont établis soit à l'initiative de l'ordonnateur, soit à l'initiative de l'agent comptable, en fonction de leurs compétences respectives.

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

- aux dépôts et cautionnements versés (compte 275) ;
- aux factures non parvenues des fournisseurs (compte 408) ;
- aux oeuvres sociales (compte 422) ;
- aux prêts au personnel (compte 423) ;
- aux avances et acomptes au personnel (compte 425) ;
- aux dettes provisionnées pour congés à payer (compte 4282) ;
- aux charges à payer (comptes 4286, 4386, 4486, 4686) ;
- aux déficits constatés des agents comptables et des régisseurs (comptes 42911 et 42912) ;
- aux opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux (compte 443);
- aux impôts sur les bénéfices (compte 444 ;
- à la taxe sur le chiffre d'affaires à décaisser (compte 4455) ;
- aux remboursements de TVA demandés (compte 44583) ;
- à la contribution au remboursement de la dette sociale et autres impôts (comptes 4471 et 4478) ;
- à divers impôts taxes et versements assimilés (compte 4386) ;
- aux reprises de provisions pour dépréciation des comptes financiers (comptes 5903, 5904, 5906, 5908) ;
- et d'une manière générale, aux créances indivises et à toutes les créances dont le paiement est subordonné à la production par l'intéressé de son titre de créance ou de titres établissant ses droits et qualités.

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

- au règlement des fournisseurs (comptes 4011 et 4012), lorsque les mandats ou ordres de dépenses ont déjà été joints à l'appui du compte financier ;
- aux dépôts et cautionnements reçus (compte 165) ;
- aux retenues de garanties et oppositions (comptes 4017 et 4047) ;
- aux avances et acomptes au personnel (compte 425), dans ce dernier cas, l'ordre est appuyé de l'autorisation écrite de l'ordonnateur ;
- aux oppositions (comptes 427 et 4667) ;
- aux virements à réimputer (compte 4663) ;
- aux excédents de versement à rembourser (compte 4664) ;
- aux recettes à transférer (compte 4731).

Le montant des ordres de paiement est réglé à la demande du créancier selon les moyens prévus par le décret du 4 février 1965 modifié (virement, numéraire ...).

Les ordres de paiement constituent la pièce justificative du débit des comptes hors budget mouvementés lors du règlement des opérations indiquées ci-dessus.

Il est précisé que les ordres de paiement ne peuvent en aucun cas servir de support pour le paiement de dépenses réglées sans ordonnancement préalable.

1.6.1.2. Présentation matérielle

Les ordres de paiement sont numérotés dans une série unique et continue ouverte par exercice.

Ils doivent obligatoirement comporter les mentions suivantes :

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

Les ordres de paiement sont arrêtés en toutes lettres et sont signés manuscritement par l'autorité à l'origine de leur émission.

1.6.2. Les avis de paiement

1.6.2.1. Principe

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

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

1.6.2.2. Présentation matérielle

Les avis de paiement sont numérotés dans une série continue unique ouverte par exercice. Ils doivent obligatoirement comporter les mentions suivantes :

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

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

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

Les avis de paiement sont arrêtés en toutes lettres et signés manuscritement par l'autorité à l'origine de l'émission.

1.6.3. Les certificats de réimputation

1.6.3.1. Principe

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

A cet effet, l'autorité à l'initiative de la réimputation, émet en triple exemplaire un certificat de réimputation.

Le premier exemplaire est annexé à la fiche récapitulative du compte erroné produite à l'appui du compte financier. Le second exemplaire est annexé au mandat ayant fait l'objet de la réimputation et vient justifier le compte d'imputation définitive. Le dernier exemplaire est conservé par l'ordonnateur en justification de la correction effectuée dans sa comptabilité administrative.

Il est à noter qu'aucun changement d'imputation ne peut intervenir après la clôture de l'exercice.

1.6.3.2. Présentation matérielle

Les certificats de réimputation doivent comporter les mentions suivantes :

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

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

2. LA COMPTABILITÉ DE L'AGENT COMPTABLE

2.1. RÉFÉRENTIEL COMPTABLE

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

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

L'article 180 précise par ailleurs "qu'en ce qui concerne la comptabilité générale, le plan comptable particulier de l'établissement est conforme au plan type des établissements publics nationaux à caractère administratif approuvé par le ministre des finances. Le plan comptable type s'inspire du plan comptable général".

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

2.2. FORME ET ORGANISATION DE LA COMPTABILITÉ

Les articles 49 à 54 du décret précité disposent que la comptabilité des organismes publics a pour objet la description et le contrôle des opérations ainsi que l'information des autorités administratives de contrôle.

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

- la connaissance et le contrôle des opérations budgétaires et des opérations de trésorerie ;
- la connaissance de la situation du patrimoine ;
- le calcul des coûts de revient et du rendement des services ;
- la détermination des résultats annuels ;
- l'intégration des opérations dans la comptabilité économique nationale.

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

Ces dispositions sont complétées par l'article 55 du même décret qui prévoit que la comptabilité est tenue par année et que la comptabilité d'une année comprend :

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

La comptabilité tenue par l'agent comptable comprend une comptabilité générale et, selon les besoins et les caractères propres à chaque établissement, une comptabilité analytique et une ou plusieurs comptabilités spéciales des matières, valeurs et titres.

2.2.1. La comptabilité générale

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

2.2.2. La comptabilité analytique d'exploitation

Elle a pour objet :

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

Selon la nature de l'établissement, les objectifs assignés à la comptabilité analytique et les modalités de son organisation sont fixés soit par le ministre chargé du budget, soit conjointement par le ministre chargé du budget le ministre de tutelle.

2.2.3. La comptabilité matière

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

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

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

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

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

Cette comptabilité a pour objet de retracer les « droits et obligations dont les effets sur le montant ou la composition du patrimoine sont subordonnés à la réalisation de conditions (exemple : cautions) ou d'opérations ultérieures (exemple : commande) (P.C.G. p. I 30) » dans des comptes spéciaux tenus hors bilan : les comptes 801, 802 et 809 (cf. commentaire de ces comptes au chapitre 4 du présent titre.

2.2.5. La comptabilité de programme

La comptabilité de programme a pour objet de décrire l'exécution des engagements pluriannuels auxquels procède l'établissement afin de réaliser sa politique d'intervention (la notion d'engagements doit être ici entendue au sens du décret du 29 décembre 1962). Elle peut être tenue soit par l'ordonnateur soit par l'agent comptable. Les opérations relatives à la comptabilité de programme sont décrites dans le scomptes 803 à 807 (cf. chapitre 4 du présent titre).

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

2.3. RÈGLES D'ENREGISTREMENT

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

La comptabilité des établissements publics est tenue en français et les documents comptables sont établis en francs.

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

L'enregistrement des opérations est effectué au jour le jour, ce qui signifie qu'on ne peut reprendre deux journées différentes dans une seule écriture, et opération par opération. Toutefois, les opérations de même nature, réalisées dans un même lieu et au cours d'une même journée peuvent être récapitulées sur un document unique.

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

2.4. LES ÉCRITURES DE L'AGENT COMPTABLE

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

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

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

Il va de soi que cette opération ne peut intervenir qu'après que l'agent comptable a procédé aux contrôles qui lui incombent en matière de recettes. Les ordres de recettes irréguliers ne font pas l'objet d'une prise en charge et sont retournés à l'ordonnateur.

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

La prise en charge donne lieu à l'écriture suivante : Débit compte de tiers destiné à être crédité des encaissements, Crédit classe 1 ou 7.

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

2.4.2.1. Ordre d'annulation ou de réduction résultant d'une erreur

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

☞ Régularisation intervenant lors du même exercice que le titre de recette initial :

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

- débit compte de classe 1 ou 7 sur lequel est imputé le titre de recette initial
- crédit compte de tiers précédemment débité lors de la prise en charge du titre de recette initial

pour le montant. de l'annulation ou le montant de la réduction de recette

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

- débit compte de classe 1 ou 7 sur lequel est imputé le titre de recette initial
- crédit 4664 - Excédents de versement à rembourser

pour le montant de l'annulation ou le montant de la réduction de recette

☞ Régularisation intervenant après la clôture de l'exercice d'émission du titre de recette initial :

Il y a dans ce cas, deux documents :

- un ordre de réduction ou d'annulation
- un mandat établi au nom de l'agent comptable sur l'un des comptes suivants

658 - Diverses autres charges de la gestion courante

6583 - Charges de gestion courante provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs

668 - Autres charges financières

6683 - Charges financières provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs

671 - Charges exceptionnelles sur opérations de gestion

67182 - Charges exceptionnelles provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs

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

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

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

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

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

2.4.2.2. Ordre de réduction résultant de rabais, remises et ristournes

Le traitement comptable des rabais, remises et ristournes est différent selon que leur montant figure sur la facture ou n'est déterminé qu'après l'enregistrement de la vente. Toutefois, dans les deux cas, le solde du compte de vente est identique en fin d'exercice.

☞ Rabais, remises et ristournes consentis sur facture

Dans ce cas, les rabais, remises et ristournes constituent une réduction du prix de vente. Il convient donc de comptabiliser la vente au compte 70 pour son montant net (rabais, remise ou ristourne déduit).

☞ Rabais, remises et ristournes ne figurant pas sur la facture

Dans cette hypothèse, les rabais, remises et ristournes font l'objet d'une comptabilisation spéciale, au débit du compte 709 - Rabais, remises et ristournes accordés par l'établissement, à la subdivision correspondant au compte de vente, qu'ils soient accordés hors facture ou qu'ils ne soient pas rattachables à une vente déterminée.

Par ailleurs, la TVA doit être réduite dans les mêmes proportions.

Exemple :	vente de marchandises :	20.000 F	(HT)
	TVA à 20,6 % :	4.120 F	
	Total :	24. 120 F	(TTC)
	Remise 10 % sur le total :	2.412 F	
	Calcul de la remise HT :	2.000 F	(= 2.412 x 100/120,6)
	TVA sur remise : (à déduire de la TVA collectée)	412 F	

Constatation des RRR ne figurant pas sur la facture :

• débit 4457 - TVA collectée par l'établissement	412	
• débit 709 - RRR accordés par l'EPN	2.000	
• crédit compte client intéressé		2.412

Écritures de fin d'année :

• débit compte 70 - Ventes	2.000	
• crédit compte 709 - RRR accordés par l'EPN		2.000

☞ Rabais, remises et ristournes à accorder

Il s'agit des rabais, remises et ristournes de fin d'année (remises globales ou complémentaires) qui ne peuvent être liquidés que si la situation des clients concernés a été arrêtée.

- débit compte classe 7 intéressé
- crédit 4198 - clients - RRR à accorder et autres avoirs à établir

☞ Avoirs clients

La comptabilisation des avoirs est différente, selon ce à quoi correspondant l'avoir :

- avoirs correspondant à une remise : débit du compte 709
- avoirs correspondant à un retour (produits périmés ou impropres, remplacement de produits, etc...) : débit du compte de vente correspondant
- avoirs correspondant à un retour sur vente réalisée au cours d'un exercice précédent : débit du compte 671 ou 658 avec émission de mandat : cf écriture décrite au § 2.4.2.1
- avoirs correspondant à une erreur de facturation : cf 2.4.2.1

2.4.3. Écritures de prise en charge d'un ordre de dépenses

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

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

L'acceptation des ordres de dépenses régulier se traduit donc par les écritures de prise en charge effectuées par l'agent comptable : Débit compte de classe 2 ou 6, Crédit compte de tiers destiné à être débité des paiements.

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

Les modalités d'émission des ordres de reversement sont décrites à l'article 1.5.7 du présent chapitre.

Comptablement, la prise en charge d'un ordre de reversement se traduit par : Débit compte de tiers destiné à être crédité du règlement, Crédit compte de classe 6 ou 2 ayant supporté la dépense initiale

2.4.5. Comptabilisation des réimputations

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

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

2.4.6. Les opérations de trésorerie

Selon les articles 40 à 62 du décret du 29 décembre 1962, sont définies comme opérations de trésorerie « tous les mouvements de numéraire, de valeurs mobilisables, de comptes de dépôts et de comptes courants, et, sauf exceptions propres à chaque catégorie d'organisme public, les opérations intéressant les comptes de créances et de dettes.

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

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

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

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

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

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

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

2.4.7. Les opérations avec les comptables secondaires

2.4.7.1. Principe

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Trois types d'organisation peuvent être mis en place :

- ☞ Première hypothèse : une intégration comptable complète consistant à transférer tout au long de l'année, selon une périodicité à déterminer en interne, les opérations comptables d'exécution budgétaire effectuées par les agents comptables secondaires. L'agent comptable principal intègre ces opérations dans ses écritures, au fur et à mesure de la réception des avis de transfert. Les transferts sont comptabilisés par l'intermédiaire du compte de liaison 181.

- ☞ Deuxième hypothèse : une remontée d'informations en cours d'exercice ne donnant pas lieu à comptabilisation, suivie d'une intégration comptable en fin d'exercice réalisée par l'intermédiaire du compte de liaison 181.

- ☞ Troisième hypothèse : une simple agrégation, par l'agent comptable principal, des masses des comptes communiquées par l'agent comptable secondaire.

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

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

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

Ces trois schémas sont présentés de façon synthétique dans le tableau ci-après. Les aspects purement comptables des liaisons entre agents comptables sont également synthétisées dans le tableau figurant à l'article 2.4.7.3.

<table>
<tr><th colspan="2">SCHÉMAS DE LIAISONS ENTRE AGENTS COMPTABLES</th></tr>
<tr><td>❶ Intégration comptable en cours d'exercice</td><td>❷ Intégration comptable en fin d'exercice</td></tr>
<tr><td colspan="2">EN COURS D'EXERCICE</td></tr>
<tr><td>Selon une périodicité à définir par l'AC principal, les A C secondaires transfèrent les opérations effectuées sur les comptes d'exécution budgétaire à l'agent comptable principal qui les intègre dans sa comptabilité au fur et mesure de la réception des avis de transfert.

Les opérations d'encaissement et de décaissement effectuées par les AC secondaires sur leurs comptes de disponibilités ne font pas l'objet de transfert, à l'exception, bien entendu de la restitution de trésorerie effectuée au bénéfice de l'AC principal.

Le suivi des restes à payer et des restes à recouvrer relève de la compétence de l'AC secondaire.</td><td>Selon une périodicité à définir par l'AC principal, les AC secondaires notifient pour information à l'AC principal les opérations concernant les comptes d'exécution budgétaire.

Il s'agit d'une simple remontée d'informations qui ne donne lieu à aucune transcription comptable dans les écritures de l'AC principal.</td></tr>
<tr><td colspan="2">EN FIN D'EXERCICE</td></tr>
<tr><td>Les comptes d'exécution budgétaire des AC secondaires ayant été soldés tout au long de l'année, le résultat comptable est dégagé directement par l'AC principal. Les AC secondaires dégagent un simple résultat extra-comptable.

En revanche, ils transfèrent les balances de sortie de leurs comptes de bilan à l'AC principal qui les intègre dans ses écritures.</td><td>Les AC secondaires dégagent leur résultat comptable (en soldant les comptes de classe 6 et 7 par le compte 12).

Ils transfèrent le solde du compte 12 ainsi que les soldes des autres comptes de bilan (balances de sortie) à l'AC principal qui les intègre dans ses écritures.</td></tr>
<tr><td colspan="2">EN DÉBUT D'EXERCICE</td></tr>
<tr><td colspan="2">L'AC principal restitue aux AC secondaires les balances d'entrée du nouvel exercice</td></tr>
<tr><td colspan="2">❸ Agrégation des masses</td></tr>
<tr><td colspan="2">Aucune liaison comptable n'est effectuée, ni en cours d'exercice, ni en fin d'exercice.

Les AC secondaires arrêtent leurs comptes, dégagent leur résultat et communiquent le montant total des masses en débit et crédit à l'AC principal qui les additionne à ses propres comptes.</td></tr>
</table>

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

Nature de l'opération	Comptabilité AC principal	Comptabilité AC secondaire
OPÉRATIONS DE RECETTES *		Débit C / Clients
Prise en charge des titres de recettes émis par l'ordonnateur secondaire		Crédit C / 1 ou 7
Encaissement de recettes par l'agent comptable secondaire		Débit C / 5
		Crédit C / Clients
Transfert à l'agent comptable principal des opérations de recettes effectuées par l'agent comptable secondaire (1)	Débit C / 181 Crédit C / 4712	Débit C / 1 ou 7 Crédit C / 181
Après contrôle de cohérence des opérations transférées par les agents comptables secondaires, centralisation des opérations acceptées dans les comptes de l'agent comptable principal	Débit C / 4712 Crédit C/1 ou 7	
Rejet par l'agent comptable principal des opérations erronées	Débit C / 4712 Crédit C / 181	Débit C / 181 Crédit C / de régul.
OPÉRATIONS DE DÉPENSES *		Débit C / 2 ou 6
Prise en charge d'ordres de dépenses émis par l'ordonnateur secondaire		Crédit C / Fournis.
Paiement de dépenses par l'agent comptable secondaire		Débit C / Fournis.
		Crédit C / 5
Transfert à l'agent comptable principal des opérations de dépenses effectuées par l'agent comptable secondaire (2)	Débit C / 4722 Crédit C / 181	Débit C / 181 Crédit C / 2 ou 6
Après contrôle de cohérence des opérations transférées par les agents comptables secondaires, centralisation des opérations acceptées dans les comptes de l'agent comptable principal	Débit C / 2 ou 6 Crédit 4722	
Rejet par l'agent comptable principal des opérations erronées	Débit C / 181 Crédit C / 4722	Débit C / de régul. Crédit C / 181
OPÉRATIONS DE TRÉSORERIE * *	Débit C / 541 Crédit C / 515	Débit C / 515 Crédit C / 541
Opération à l'initiative de l'agent comptable principal :		
Avance de trésorerie à l'agent comptable secondaire		
Opération à l'initiative de l'agent comptable secondaire :	Débit C / 515	Débit C / 541
Restitution de trésorerie à l'agent comptable principal	Crédit C / 541	Crédit C / 515
OPÉRATIONS DE FIN ET DÉBUT D'EXERCICE * *	Débit C / bilan	Débit C / 181
Opération à l'initiative de l'agent comptable secondaire :	Crédit 181	Crédit C / bilan
Solde des comptes de bilan pour intégration par l'agent comptable principal	Débit C / 181	Débit C / bilan
	Crédit C / bilan	Crédit 181
Opération à l'initiative de l'agent comptable principal :	Débit C / 181	Débit C / bilan
Restitution des balances d'entrée	Crédit C / bilan	Crédit C / 181
	Débit C / bilan	Débit C / 181
	Crédit C / 181	Crédit C / bilan

(1) Par opérations de recettes, il convient d'entendre les opérations de prise en charge des titres de recettes et non les encaissements réalisés sur les comptes de disponibilités.

(2) Par opérations de dépenses, il convient d'entendre les opérations de prise en charge des ordres de dépenses et non les décaissements effectués sur les comptes de disponibilités

* Ces opérations sont effectuées lorsque le dispositif mis en place suit la première hypothèse décrite à l'article 2.4.7.2

* * Ces opérations sont effectuées lorsque le dispositif mis en place suit la première ou la deuxième des hypothèses décrites à l'article 2.4.7.2

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

2.4.8. Les opérations avec les régisseurs

L'ensemble des opérations avec les régisseurs sont décrites dans l'instruction spécifique M 9R.

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

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

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

En tout état de cause, ces différentes opérations doivent rester dans le cadre des attributions dévolues aux établissements.

2.5. LES DOCUMENTS COMPTABLES DE L'AGENT COMPTABLE

Les document évoqués ou décrits ci-après concernent uniquement la comptabilité générale, à l'exception toutefois de l'état de l'actif et de l'état des stocks et en-cours qui relèvent de la comptabilité matières traitée au chapitre 9 de la présente instruction.

2.5.1. Le livre-journal

Le livre-journal enregistre, dans l'ordre chronologique, jour par jour et opération par opération, tous les mouvements affectant le patrimoine de l'établissement.

Toutefois, le plus souvent, les établissements emploient autour de ce livre-journal des journaux divisionnaires, plus ou moins nombreux, ouverts par nature d'opérations, par comptes ou groupes de comptes. Dès lors, le contenu du livre-journal est différent selon que l'établissement utilise ou non des journaux divisionnaires

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

2.5.2. Les journaux divisionnaires

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

- un journal des achats;
- un journal des ventes;
- un journal de trésorerie ;
- un journal des opérations diverses (qui décrit les opérations ne se rapportant pas à la prise en charge d'un ordre de recette , d'un ordre de dépense ou à un mouvement effectif de fonds).

2.5.3. Le journal grand-livre

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

2.5.4. La balance mensuelle

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

Pour chaque compte apparaissent :

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

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

2.5.5. Les justifications des comptes de bilan

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

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

Lorsqu'un établissement public change de nomenclature comptable particulière, il convient d'établir un état de concordance et de développement entre les comptes de bilan de l'ancienne nomenclature et ceux de la nouvelle nomenclature. Ce document devra donc être dressé par chaque établissement lors du passage à la nomenclature figurant dans la présente instruction.

Il doit comporter les mentions suivantes:

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

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

2.5.5.2. L'état de l'actif

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

Il comporte les mentions suivantes :

- pour les immobilisations non amortissables (comptes 211 et 216) :
  - le numéro du compte de bilan intéressé ;
  - le numéro d'inscription à l'inventaire ;
  - la nature la situation des biens et leur contenance ou superficie ;
  - la nature et la date des titres de propriété ;
  - la valeur des biens (solde du compte concerné) ;

- l'origine de l'immobilisation (reçue en dotation ou en affectation, acquise, autre ...) ;
- les noms des fermiers ou locataires ;
- la durée des baux ;
- les revenus perçus au cours de l'année ;
- l'échéance ;
- tous renseignements utiles (numéros des titres de recettes, des comptes de produits ,les cautionnements, charges, hypothèques, procédures engagées, etc...).

☞ pour les immobilisations amortissables (comptes 201 à 208, 212 à 215 et 218) :

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

☞ pour les immobilisations en cours (compte 23)

- le numéro du compte de bilan intéressé ;
- le numéro d'inscription à l'inventaire ;
- selon le cas, la nature, la situation des immeubles ou la nature des autres immobilisations ;
- le montant des marchés passés ;
- le montant des mandats émis ;
- l'époque prévue pour l'achèvement de la construction.

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

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

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

- le numéro du compte de bilan intéressé ;
- le numéro d'inscription à l'inventaire ;

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

☞ pour les prêts (compte 274):
- le numéro du compte de bilan intéressé ;
- le numéro d'inscription à l'inventaire ;
- la date de l'acte ;
- la désignation de la créance ;
- le nom du débiteur ;
- la date de l'échéance ;
- l'année d'expiration du prêt;
- le montant des sommes dues ;
- le montant des sommes recouvrées ;
- la situation à la fin de l'exercice.

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

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

2.5.5.3. L'état du passif

Lorsque l'établissement a été autorisé à contracter des emprunts, ceux-ci sont reportés sur l'état du passif qui comporte les mentions suivantes :
- le numéro du contrat ;
- l'établissement de crédit auprès de qui il a été souscrit ;
- le montant emprunté, le montant des remboursements effectués (en capital, les intérêts étant mentionnés pour mémoire ;
- le montant restant à payer.

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

2.5.5.4. L'état des stocks et en-cours

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

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

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

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

2.5.5.5. Les états de développement du solde

Pour certains comptes de bilan, il convient d'établir un état de développement du solde (se reporter au chapitre 7 "justification des comptes").

Cet état comporte les mentions suivantes :

- la date d'arrêté des comptes ;
- le montant total des débits du compte ;
- le montant total des crédits du compte ;
- le solde du compte avec l'indication "débiteur " ou "créditeur" ;
- la liste des opérations non soldées formant le solde du compte ;
- les totaux des débits et des crédits ;
- la formule "net égal au solde débiteur/créditeur ci-dessus";

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

2.5.5.6. L'état des restes à recouvrer

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

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

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

2.5.5.7. L'état des restes à payer

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

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

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

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

L'état d'accord retrace :

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

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

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

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

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

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

2.5.5.9. Le procès-verbal de caisse et portefeuille

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

Il comporte le détail :

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

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

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

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

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

Il doit comporter les mentions suivantes :

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

CHAPITRE 3 :
NOMENCLATURE DES COMPTES

CLASSE 1 - COMPTES DE CAPITAUX

10 - CAPITAL ET RESERVES

102 - Biens mis à disposition des établissements

1021 - Dotation

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

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

1022 - Complément de dotation (Etat)

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

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

1023 - Complément de dotation. Autres organismes

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

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

1027 - Affectation

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

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

103 - Biens remis en pleine propriété aux établissements

1031 - Fonds propres

1032 - Autres compléments de dotation - Etat

1033 - Autres compléments de dotation - Autres organismes

1035 - Dons et legs en capital

105 - Ecarts de réévaluation

1052 - Ecarts de réévaluation libre[1]

106 - Réserves

1068 - Autres réserves

10681 - Réserve de propre assureur[2]

10682 - Réserves facultatives

106821 - Etablissement

106824 - Services spéciaux [3]

---

[1] L'ouverture de ce compte est soumise à l'autorisation expresse et préalable du bureau D4 de la direction de la comptabilité publique.

[2] Idem

[3] Idem

11 - REPORT A NOUVEAU

110 - Report à nouveau (solde créditeur)

119 - Report à nouveau (solde débiteur)

12 - RESULTAT NET DE L'EXERCICE (bénéfice ou perte)

120 - Résultat de l'exercice (solde créditeur)

129 - Résultat de l'exercice (solde débiteur)

13 - SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT

131 - Subventions d'équipement

1311 - Etat

1312 - Régions

1313 - Départements

1314 - Communes et groupements de communes

1315 - Autres collectivités et établissements publics

1316 - Union Européenne

1317 - Autres organismes

1318 - Autres

13181 - Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage

138 - Autres subventions d'investissement

1382 - Recettes d'investissement issues de ressources affectées

1388 - Autres

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

1391 - Subventions d'équipement

13911 - Etat

13912 - Régions

13913 - Départements

13914 - Communes et groupements de communes

13915 - Autres collectivités et établissements publics

13916 - Union Européenne

13917 - Autres organismes

13918 - Autres

139181 - Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage

1398 - Autres subventions d'investissement

13982 - Recettes d'investissement issues de ressources affectées

13988 - Autres

15 - PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES

151 - Provisions pour risques

1511 - Provisions pour litiges

1515 - Provisions pour pertes de change

1518 - Autres provisions pour risques

157 - Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices

1572 - Provisions pour grosses réparations.

158 - Autres provisions pour charges

1582 - Provisions pour charges sociales et fiscales sur congés à payer

16 - EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILEES

164 - Emprunts auprès des établissements de crédit

165 - Dépôts et cautionnements reçus (comptes hors budget)

1651 - Dépôts

1655 - Cautionnements

167 - Emprunts et dettes assortis de conditions particulières

1674 - Avances de l'Etat et des collectivités publiques

168 - Autres emprunts et dettes assimilées

1688 - Intérêts courus

17 - DETTES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS[1]

171 - Dettes rattachées à des participations (groupe)

174 - Dettes rattachées à des participations (hors groupe)

178 - Dettes rattachées à des sociétés en participation

18 - COMPTES DE LIAISON[2]

181 - Comptes de liaison des établissements

185 - Opérations de trésorerie inter-services

186 - Biens et prestations de services échangés entre établissements (charges)

187 - Biens et prestations de services échangés entre établissements (produits)

CLASSE 2 - COMPTES D'IMMOBILISATIONS

20 - IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

201 - Frais d'établissement

203 - Frais de recherche et de développement

205 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires

2053 - Logiciels

20531 - Logiciels acquis ou sous-traités

20532 - Logiciels créés

2058 - Autres concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires

206 - Droit au bail

208 - Autres immobilisations incorporelles

[1] L'ouverture de ce compte et de ses subdivisions est soumise à l'autorisation expresse et préalable du bureau D4 de la direction de la comptabilité publique.

[2] Idem

21 - IMMOBILISATIONS CORPORELLES

211 - Terrains

2111 - Terrains nus

21116 - Terrains nus reçus en dotation ou en affectation
21117 - Terrains nus acquis
21118 - Autres terrains nus

2112 - Terrains aménagés

21126 - Terrains aménagés reçus en dotation ou en affectation
21127 - Terrains aménagés acquis
21128 - Autres terrains aménagés

2115 - Terrains bâtis

21156 - Terrains bâtis reçus en dotation ou en affectation
21157 - Terrains bâtis acquis
21158 - Autres terrains bâtis

212- Agencements - Aménagements de terrains (à subdiviser comme le compte 211)

213 - Constructions

2131 - Bâtiments

21316 - Bâtiments affectés ou reçus en dotation
21317 - Bâtiments acquis
21318 - Autres bâtiments

2135 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions

21356 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions affectées ou remises en dotation
21357 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions acquis
21358 - Autres installations générales, agencements, aménagements des autres constructions

214 - Constructions sur sol d'autrui (àsubdiviser comme le compte 213)

215 - Installations techniques, matériel et outillage

2153 - Installations à caractère spécifique

21536 - Installations à caractère spécifique affectées ou remises en dotation
21537 - Installations à caractère spécifique acquises
21538 - Autres installations à caractère spécifique

2154 - Matériel [1]

21546 - Matériel affecté ou remis en dotation
21547 - Matériel acquis
21548 - Autre matériel

2155 - Outillage

21556 - Outillage affecté ou remis en dotation
21557 - Outillage acquis
21558 - Autre outillage

2157 Agencements et aménagements du matériel et outillage

21576 - Agencements et aménagements du matériel et outillage affecté ou remis en dotation
21577 - Agencements et aménagements du matériel et outillage acquis
21578 - Agencements et aménagements des autres matériel et outillage

[1] Les établissements pour lesquels la distinction entre les comptes 2154, 2155 et 2157 n'est pas indispensable peuvent regrouper ces comptes sous le n° 214 dont l'intitulé sera complété en conséquence.

216 - Collections

218 - Autres immobilisations corporelles

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

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

21817 - Installations générales, agencements, aménagements divers acquis

21818 - Autres installations générales, agencements, aménagements divers

2182 - Matériel de transport

21826 - Matériel de transport affecté ou remis en dotation

21827 - Matériel de transport acquis

21828 - Autres matériel de transport

2183 - Matériel de bureau et matériel informatique

21831 - Matériel de bureau

218316 - Matériel de bureau affecté ou remis en dotation

218317 - Matériel de bureau acquis

218318 - Autre matériel de bureau

21832 - Matériel informatique

218326 - Matériel informatique affecté ou remis en dotation

218327 - Matériel informatique acquis

218328 - Autre matériel informatique

2184 - Mobilier

21846 - Mobilier affecté ou remis en dotation

21847 - Mobilier acquis

21848 - Autre mobilier

2185 - Cheptel

2186 - Emballages récupérables

2188 - Matériels divers

21886 - Matériels divers affectés ou remis en dotation

21887 - Matériels divers acquis

21888 - Autres matériels divers

23 - IMMOBILISATIONS EN COURS

231 - Immobilisations corporelles en cours

2312- Terrains

2313 - Constructions

2314 - Constructions sur sol d'autrui

2315 - Installations techniques, matériel et outillage

2318 - Autres immobilisations corporelles

232 - Immobilisations incorporelles en cours

2325 - Logiciels

23251 - Logiciels sous-traités

23252 - Logiciels créés

237 - Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles

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

2382 - Terrains

2383 - Constructions

2384 - Constructions sur sol d'autrui

2385 - Installations techniques, matériel et outillage
2388 - Autres immobilisations corporelles

26 - PARTICIPATIONS ET CREANCES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS

261 - Titres de participation

266 - Autres formes de participation

267 - Créances rattachées à des participations[1]

2671 - Créances rattachées à des participations
2676 - Avances consolidables

268 - Créances rattachées à des sociétés en participation

269 - Versement à effectuer sur titres de participation non libérés

27 - AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIERES

271 - Titres immobilisés (droit de propriété)

2711 - Actions
2718 - Autres titres

272 - Titres immobilisés (droits de créance)

2721 - Obligations
2722 - Bons
2728 - Autres

274 - Prêts

2743 - Prêts au personnel

27431 - Accession à la propriété
27432 - équipement mobilier et ménager
27433 - Frais annexes à la location d'un logement
27434 - Acquisitions de véhicules
27438 - Autres prêts au personnel

2748 - Autres prêts

275 - Dépôts et cautionnements versés (comptes hors budget)

2751 - Dépôts
2755 - Cautionnements

276 - Autres créances immobilisées

2761 - Créances diverses
2768 - Intérêts courus

28 - AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS (amortissement réel budgétaire)

280 - Amortissements des immobilisations incorporelles

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

[1] L'ouverture de ce compte et de ses subdivisions est soumise à l'autorisation expresse et préalable du bureau D4 de la direction de la comptabilité publique.

281 - Amortissements des immobilisations corporelles

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

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

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

29 - PROVISIONS POUR DEPRECIATION DES IMMOBILISATIONS

290 - Provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles

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

291 - Provisions pour dépréciation des immobilisations corporelles

2911 - Terrains

293 - Provisions pour dépréciation des immobilisations en cours

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

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

2961 - Titres de participation et parts dans les associations, syndicats et organismes divers
2966 - Autres formes de participation
2967 - Créances rattachées à des participations [1]
2968 - Créances rattachées à des sociétés en participation[2]

297 - Provisions pour dépréciation des autres immobilisations financières

2971 - Titres immobilisés (droit de propriété)
2972 - Titres immobilisés (droit de créance)
2974 - Prêts

29743 - Prêts au personnel

297431 - Accession à la propriété
297432 - Equipement mobilier et ménager
297433 - Frais annexes à la location d'un logement
297434 - Acquisitions de véhicules
297438 - Autres prêts au personnel

29748 - Autres prêts

2975 - Dépôts et cautionnements

29751 - Dépôts
29755 - Cautionnements

2976 - Autres créances immobilisées

---

[1] L'ouverture de ce compte et de ses subdivisions est soumise à l'autorisation expresse et préalable du bureau D4 de la direction de la comptabilité publique.

[2] Idem

29761 - Créances diverses
29768 - Intérêts courus

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

31 - MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES

311 - Matière A

312 - Matière B

317 - Fournitures A, B, C ...

32 - AUTRES APPROVISIONNEMENTS

321 - Matières consommables

3211 - Carburants

322 - Fournitures consommables

3221 - Combustibles
3222 - Produits d'entretien
3223 - Fournitures d'atelier
3224 - Fournitures de magasin
3225 - Fournitures de bureau
3228 - Autres fournitures consommables

326 - Emballages

33 - EN COURS DE PRODUCTION DE BIENS

331 - Produits en cours

335 - Travaux en cours

34 - EN COURS DE PRODUCTION DE SERVICES

341 - Etudes en cours

345 - Prestations de services en cours

35 - STOCKS DE PRODUITS

351 - Produits intermédiaires

355 - Produits finis

358 - Produits résiduels (ou matières de récupération)

37 - STOCKS DE MARCHANDISES

371 - Marchandises A

372 - Marchandises B

39 - PROVISIONS POUR DEPRECIATION DES STOCKS ET EN-COURS

391 - Provisions pour dépréciation des matières premières et fournitures

392 - Provisions pour dépréciation des autres approvisionnements

393 - Provisions pour dépréciation des en-cours de production de biens

394 - Provisions pour dépréciation des en-cours de production de services

395 - Provisions pour dépréciation des stocks de produits

397 - Provisions pour dépréciation des stocks de marchandises

CLASSE 4 - COMPTES DE TIERS

40 - FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES[1]

401 - Fournisseurs

4011 - Fournisseurs - Exercice précédent
4012 - Fournisseurs - Exercice courant
4017 - Retenues de garantie et oppositions

403 - Fournisseurs - effets à payer

404 - Fournisseurs d'immobilisations

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

405 - Fournisseurs d'immobilisations - Effets à payer

408 - Fournisseurs - Factures non parvenues

409 - Fournisseurs débiteurs (comptes d'actif)

4091 - Avances et acomptes versés sur commandes [2]
4092 - Avances à l'UGAP
4096 - Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre
4098 - Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus

41 - CLIENTS ET COMPTES RATTACHES

411 - Clients divers

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

412 - Etudiants [3]

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

416 - Créances contentieuses

[1] Désigne la qualité des débiteurs

[2] Ce compte ne peut être ouvert que sur autorisation expresse et préalable du bureau D4

[3] Ce compte concerne les établissements d'enseignement supérieur

418 - Clients - Ordres de recettes à établir

419 - Clients créditeurs (comptes de passif)

4191 - Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes en cours
4192 - Etudiants - Avances et acomptes reçus
4196 - Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés
4198 - Clients - Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir

42 - PERSONNEL ET COMPTES RATTACHES

421 - Rémunérations dues au personnel

4211 - Exercice précédent
4212 - Exercice courant

422 - Oeuvres sociales

423 - Prêts consentis au personnel

425 - Avances et acomptes au personnel

427 - Personnel - Oppositions

428 - Personnel - Charges à payer et produits à recevoir

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

429 - Déficits et débets des comptables et régisseurs

4291 - Déficits constatés

42911 - Comptables
42912 - Régisseurs

4292 - Ordres de versement émis suite à constatation de déficit

42921 - Comptables
42922 - Régisseurs

4294 - Débets émis par arrêté du ministre

42941 - Comptables
42942 - Régisseurs

4295 - Débets émis par jugement ou arrêt du juge des comptes

42951 - Comptables
42952 - Régisseurs

4296 - Redevables d'intérêts sur débet

42961 - Comptables
42962 - Régisseurs

4297 - Redevables des condamnations pécuniaires

42971 - Comptables
42972 - Régisseurs

43 - SECURITE SOCIALE ET AUTRES ORGANISMES SOCIAUX

431 - Sécurité sociale

4311 - Cotisation patronale

43111 - Exercice précédent
43112 - Exercice courant

4312 - Cotisation ouvrière

43121 - Exercice précédent
43122 - Exercice courant

437 - Autres organismes sociaux

4371 - Contribution exceptionnelle de solidarité
4372 - Contributions et retenues pour pensions civiles
4373 - Contribution sociale généralisée
4374 - IRCANTEC
4375 - PREFON
4376 - Autres mutuelles
4378 - Divers

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

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

44 - ETAT ET AUTRES COLLECTIVITES PUBLIQUES

441 - Etat et autres collectivité publiques - Subventions à recevoir

4411 - Subventions d'investissement
4417 - Subventions d'exploitation

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

4431 - Créance sur l'Etat résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA
443. - ... à subdiviser en fonction des collectivités publiques
4435 - Opérations particulières avec le CNASEA

44353 - Aide de l'Etat versée par le CNASEA au titre des emplois-jeunes
44356 - Charges à payer sur CES
44357 - Produits à recevoir sur CES

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

444 - Impôt sur les bénéfices (au sens fiscal du terme)

445 - Etat - Taxe sur le chiffre d'affaires

4452 - TVA due intra-communautaire
4455 - TVA à décaisser
4456 - TVA déductible

44562 - TVA déductible sur immobilisations
445621 - TVA déductible sur immobilisations - France
445622 - TVA déductible sur immobilisations intra-communautaires
445623 - TVA déductible sur immobilisations - Autres pays

44566 - TVA déductible sur autres biens et services
445661 - TVA déductible sur autres biens et services - France
445662 - TVA déductible sur intra-communautaires
445663 - TVA déductible sur autres biens et services - Autres pays

44567 - Crédit de T.V.A. à reporter
445671 - Sur achats - France
445672 - Sur achats intra-communautaires
445673 - Sur achats autres pays

4457 - TVA collectée par l'établissement
4458 - TVA à régulariser ou en attente

44581 - Acomptes-régime simplifié d'inposition
44583 - Remboursement de TVA demandé

44584 - TVA récupérée d'avance
44587 - TVA sur facturation à établir

447 - Autres impôts, taxes et versements assimilés

4471 - Contribution au remboursement de la dette sociale

4478 - Divers autres impôts, taxes et versements assimilés

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

4482 - Charges fiscales sur congés à payer
4486 - Autres charges à payer
4487 - Produits à recevoir

45 - COMPTABILITES DISTINCTES RATTACHEES[1]

451- Groupe[2]

458 - Opérations faites en commun et en GIE[3]

46 - DEBITEURS DIVERS ET CREDITEURS DIVERS

462 - Créances sur cessions d'immobilisations

463 - Autres comptes débiteurs - Ordres de recettes ou ordres de reversement à recouvrer

464 - Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement

465 - Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement

466 - Autres comptes créditeurs

4661 - Mandats à payer

46611 - Exercice précédent
46612 - Exercice courant

4663 - Virements à réimputer
4664 - Excédents de versement à rembourser
4667 - Oppositions
4668 - Avis de paiement

467 - Autres comptes débiteurs ou créditeurs

4674 - Taxe d'apprentissage

468 - Produits à recevoir et charges à payer

4682 - Charges à payer sur ressources affectées
4684 - Produits à recevoir sur ressources affectées
4686 - Charges à payer
4687 - Produits à recevoir

[1] L'ouverture de ce compte est soumise à l'autorisation expresse et préalable du bureau D4 de la direction de la comptabilité publique

[2] Idem

[3] Idem

47 - COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE

471 - Recettes à classer

4711 - Recettes des comptables supérieurs du Trésor à classer
4712 - Recettes des comptables secondaires à vérifier
4713 - Recettes perçues avant émission de titre
4715 - Recettes des régisseurs à vérifier
4718 - Autres recettes à classer

472 - Dépenses à classer et à régulariser

4721 - Dépenses payées avant ordonnancement
4722 - Dépenses des comptables secondaires à vérifier
4725 - Dépenses des régisseurs à vérifier
4728 - Autres dépenses à régulariser

473 - Recettes et dépenses à transférer

4731 - Recettes à transférer
4735 - Dépenses à transférer

476 - Différences de conversion sur opération en devises - Actif

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

477 - Différence de conversion sur opérations en devises - Passif

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

478 - Autres comptes transitoires

48 - COMPTES DE REGULARISATION

481 - Charges à répartir sur plusieurs exercices (budgétisées)

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

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

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

49 - PROVISIONS POUR DEPRECIATION DES COMPTES DE TIERS

491 - Provisions pour dépréciation financière des comptes de clients et étudiants

495 - Provisions pour dépréciation des comptes du groupe et associés[1]

4951 - Compte du groupe [2]
4958 - Opérations faites en commun et en GIE[3]

496 - Provisions pour dépréciation des comptes de débiteurs divers

[1] L'ouverture de ce compte est soumise à l'autorisation expresse et préalable du bureau D4 de la direction de la comptabilité publique

[2] Idem

[3] Idem

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

CLASSE 5 - COMPTES FINANCIERS

50 - VALEURS MOBILIERES DE PLACEMENT

503 - Actions

504 - Autres titres conférant un droit de propriété

506 - Obligations

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

508 - Autres valeurs mobilières et créances assimilées

5081 - Autres valeurs mobilières
5088 - Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées

51 - BANQUES, ETABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILES

511 - Valeurs à l'encaissement

5112 - Chèques bancaires à encaisser
5113 - Chèques vacances à l'encaissement
5114 - Chèques postaux à encaisser
5115 - Cartes bancaires à l'encaissement
5117 - Chèques impayés
5118 - Autres valeurs à l'encaissement

512 - Banques [1]

5121 - Compte en francs
5124 - Compte en monnaies étrangères

514 - Chèques postaux

515 - Trésor

5151 - Compte au Trésor
5154 - Compte en ECU

517 - Autres organismes financiers

518 - Intérêts courus

53 - CAISSE

531 - Caisse

54 - REGIES D'AVANCES ET ACCREDITIFS

541 - Comptables secondaires

543 - Régies d'avances

545 - Régies de recettes

548 - Avances pour menues dépenses

[1] L'ouverture de ce compte est soumise à l'autorisation expresse et préalable du bureau D4 de la direction de la comptabilité publique

58 - VIREMENTS INTERNES

581 - Virements internes de comptes

585 - Virements internes de fonds

59 - PROVISIONS POUR DEPRECIATION DES COMPTES FINANCIERS

590 - Provisions pour dépréciation financière des valeurs mobilières de placement

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

CLASSE 6 - COMPTES DE CHARGES

60 - ACHATS ET VARIATION DE STOCKS

601 - Achats stockés - Matières premières

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

602 - Achats stockés - Autres approvisionnements

6021 - Matières consommables

60211 - Carburants

6022 - Fournitures consommables

60221 - Combustibles
60222 - Produits d'entretien
60223 - Fournitures d'atelier
60224 - Fournitures de magasin
60225 - Fournitures de bureau
60228 - Autres matières et fournitures consommables

6026 - Emballages stockés

603 - Variation des stocks (approvisionnements, marchandises)

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

604 - Achats d'études et prestations de services (incorporés aux ouvrages et aux produits)

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

606 - Achats non stockés de matières et fournitures

6061 - Fournitures non stockables (eau, énergie)

60611 - Electricité
60612 - Carburants et lubrifiants
60613 - Gaz
60614 - Chauffage sur réseau
60617 - Eau
60618 - Autres fournitures non stockables

6063 - Fournitures d'entretien et de petit équipement
6064 - Fournitures administratives

6065 - Linge, vêtements de travail
6067 - Fournitures et matériels d'enseignement et de recherche
6068 - Autres matières et fournitures non stockées

607 - Achats de marchandises

608 - Frais accessoires d'achat

609 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats

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

61 - ACHATS DE SOUS-TRAITANCE ET SERVICES EXTERIEURS

611 - Sous-traitance générale

612 - Redevances de crédit-bail

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

613 - Locations

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

614 - Charges locatives et de copropriété

615 - Travaux d'entretien et de réparations

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

616 - Primes d'assurance

617 - Etudes et recherches

618 - Divers

6181 - Documentation générale
6183 - Documentation technique et bibliothèques
6185 - Frais de colloques, séminaires, conférences

619 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur services extérieurs

62 - AUTRES SERVICES EXTERIEURS (en relation avec l'activité)

621 - Personnel extérieur à l'établissement

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

622 - Rémunérations d'intermédiaires et honoraires

6221 - Commissions et courtages sur achats
6222 - Commissions et courtages sur ventes

6224 - Rémunérations des transitaires
6226 - Honoraires

6227 - Frais d'actes et de contentieux
6228 - Divers

623 - Publicité, publications, relations publiques

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

624 - Transports de biens et transports collectifs du personnel

6241 - Transports sur achats
6242 - Transports sur ventes
6243 - Transports entre établissements ou services
6244 - Transports administratifs
6247 - Transports collectifs du personnel[1]
6248 - Divers

625 - Déplacements, missions et réceptions

6251 - Voyages et déplacements du personnel
6254 - Frais d'inscription aux colloques
6255 - Frais de déménagement
6256 - Missions
6257 - Réceptions

626 - Frais postaux et frais de télécommunications

627 - Services bancaires et assimilés

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

628 - Divers

6281 - Concours divers (cotisations...)
6282 - Blanchissage
6283 - Formation continue du personnel de l'établissement
6284 - Frais de recrutement du personnel
6285 - Facturation des payes à façon effectuées par les services déconcentrés du Trésor
6286 - Contrats de nettoyage
6288 - Autres prestations extérieurs diverses

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

63 - IMPOTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES

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

6311 - Taxe sur les salaires
6313 - Participation des employeurs à la formation professionnelle continue (arts. L 931-20 et L 931-20-1 du code du travail)
6318 - Autres

632 - Charges fiscales sur congés à payer

[1] Frais payés aux tiers

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

6331 - Versement de transport
6332 - Cotisation FNAL
6333 - Participation des employeurs à la formation professionnelle continue (arts. L 931-20 et L 931-20-1 du code du travail)
6338 - Autres

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

6351 - Impôts directs (sauf l'impôt sur les bénéfices)

63511 - Taxe professionnelle
63512 - Taxe foncière
63513 - Autres impôts locaux
63514 - Taxe sur les bureaux de la région Ile de France (article 231 ter du CGI)

6352 - Taxes sur le chiffre d'affaires non récupérables
6353 - Impôts indirects
6354 - Droits d'enregistrement et de timbre

63541 - Droits de mutation
63542 - Taxe différentielle sur les véhicules à moteur

6358 - Autres droits

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

6372 - Taxes perçues par les organismes publics internationaux
6374 - Impôts et taxes exigibles à l'étranger
6378 - Taxes diverses

64 - CHARGES DE PERSONNEL

641 - Rémunérations du personnel permanent et du personnel sur emplois bloqués

6411 - Traitements, commissions et remises

64111 - Traitements du personnel permanent

641111 - Traitements du personnel administratif
641112 - Traitements du personnel technique
641113 - Traitements du personnel scientifique
641114 - Traitements du personnel artistique
641115 - Traitements du personnel ouvrier

64112 - Commissions et remises du personnel permanent
64113 - Traitements du personnel sur emplois bloqués

641131 - Traitements du personnel administratif
641132 - Traitements du personnel technique
641133 - Traitements du personnel scientifique
641134 - Traitements du personnel artistique
641135 - Traitements du personnel ouvrier

64114 - Commissions et remises du personnel sur emplois bloqués

6412 - Congés payés du personnel

64121 - Congés payés du personnel permanent
64122 - Congés payés du personnel sur emplois bloqués

6413 - Indemnités résidentielles

64131 - Indemnités résidentielles du personnel permanent
64132 - Indemnités résidentielles du personnel sur emplois bloqués

6414 - Primes et indemnités diverses

64141 - Primes et indemnités diverses du personnel permanent
641411 - Indemnités forfaitaires
641412 - Indemnités horaires
641413 - Primes de rendement
641414 - Primes de participation à la recherche
641415 - Primes de recherche
641416 - Indemnités de technicité
641417 - Indemnités informatiques
641418 - Autres primes et indemnités diverses
6414181 - Indemnités exceptionnelles (ordonnance n° 82-297 du 31.03.1982)

64142 - Primes et indemnités diverses du personnel sur emplois bloqués
641421 - Indemnités forfaitaires
641422 - Indemnités horaires
641423 - Primes de rendement
641424 - Primes de participation à le recherche
641425 - Primes de recherche
641426 - Indemnités de technicité
641427 - Indemnités informatiques
641428 - Autres primes et indemnités diverses
6414281 - Indemnités exceptionnelles (ordonnance n° 82-297 du 31.03.1982)

6415 - Indemnités représentatives de frais

64151 - Indemnités représentatives de frais du personnel permanent
641511 - Indemnité forfaitaire de représentation
641512 - Indemnité de voiture et de bicyclette
641513 - Indemnité de responsabilité
641515 - Prime de transport
641518 - Autres indemnités représentatives de frais

64152 - Indemnités représentatives de frais du personnel sur emplois bloqués
641521 - Indemnité forfaitaire de représentation
641522 - Indemnité de voiture et de bicyclette
641523 - Indemnité de responsabilité
641525 - Prime de transport
641528 - Autres indemnités représentatives de frais

6416 - Supplément familial de traitement

64161 - Supplément familial de traitement du personnel permanent
64162 - Supplément familial de traitement du personnel sur emplois bloqués

6417 - Indemnités de préavis et de licenciement et allocations pour pertes d'emploi

64171 - Indemnités de préavis et de licenciement et allocations pour perte d'emploi du personnel permanent
641711 - Indemnités de préavis et de licenciement
641712 - Allocations pour perte d'emploi

64172 - Indemnités de préavis et de licenciement et allocations pour perte d'emploi du personnel sur emplois bloqués
641721 - Indemnités de préavis et de licenciement
641722 - Allocations pour perte d'emploi

6418 - Autres rémunérations du personnel permanent et du personnel sur emplois bloqués

64181 - Revenu de remplacement au titre du congé de fin d'activité (loi n° 96-1093 du 16 décembre 1996)

643 - Rémunérations du personnel sur crédits

6431 - Traitements, commissions et remises du personnel sur crédits

64311 - Traitements du personnel sur crédits

643111 - Traitements du personnel administratif
643112 - Traitements du personnel technique
643113 - Traitements du personnel scientifique
643114 - Traitements du personnel artistique
643115 - Traitements du personnel ouvrier

64312 - Commissions et remises du personnel sur crédits

6432 - Congés payés du personnel sur crédits

6433 - Indemnités résidentielles du personnel sur crédits

6434 - Primes et indemnités diverses du personnel sur crédits

64341 - Indemnités forfaitaires

64342 - Indemnités forfaitaires
64343 - Primes de rendement
64344 - Primes de participation à la recherche
64345 - Primes de recherche
64346 - Indemnités de technicité
64347 - Indemnités informatiques
64348 - Autres primes et indemnités diverses

643481 - Indemnité exceptionnelle (ordonnance n° 82-297 du 31 mars 1982)

6435 - Indemnités représentatives de frais du personnel sur crédits

6436 - Supplément familial de traitement du personnel sur crédits

6437 - Indemnités de préavis et de licenciement du personnel sur crédits

6438 - Autres rémunérations du personnel sur crédits

64381 - Revenu de remplacement au titre du congé de fin d'activité (loi n° 96-1093 du 16 décembre 1996)

644 - Rémunérations du personnel recruté sur conventions

6444 - Rémunérations du personnel recruté sous contrat « Emploi-jeunes »

6445 - Rémunération du personnel sous contrat "Emploi - Solidarité"

6446 - Rémunérations des objecteurs de conscience

6448 - Autres rémunérations du personnel recruté en application de conventions

645 - Charges de Sécurité Sociale et de prévoyance

6451 - Cotisations à l'URSSAF

64511 - Sur rémunérations du personnel permanent et sur emplois bloqués
64513 - Sur rémunérations du personnel sur crédits
64514 - Sur rémunérations du personnel recruté sur convention
64515 - Sur rémunérations diverses

6452 - Cotisations aux mutuelles

64521 - Sur rémunérations du personnel permanent et sur emplois bloqués
64523 - Sur rémunérations du personnel sur crédits
64524 - Sur rémunérations du personnel recruté sur convention
64525 - Sur rémunérations diverses

6453 - Cotisations aux caisses de retraites et de pensions civiles

64532 - Pension civile
64534 - IRCANTEC

6454 - Assurance chômage

64541 - Contrats Emploi-solidarité
64542 - Emplois-jeunes

6455 - Charges sociales sur congés à payer
6456 - Prestations directes

64561 - Accidents du travail
64562 - Capital décès
64563 - Traitements et indemnités des fonctionnaires en congé longue durée
64568 - Autres prestations directes

6457 - Cotisation horaire forfaitaire RMI
6458 - Cotisations aux autres organismes sociaux

646 - Rémunérations diverses (vacations, ...)

647 - Autres charges sociales

6471 - Oeuvres sociales
6478 - Divers

648 - Autres charges de personnel

65 - AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE

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

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

652 -Contrôle financier

653 - Conseils et assemblées

654 - Charges sur créances irrécouvrables

655 - Quote-part de résultat sur opérations faites en commun (GIE)[1]

657 - Charges spécifiques[2]

658 - Diverses autres charges de gestion courante

6581 - Frais de gestion sur ressources affectées
6583 - Charges de gestion provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs

66 - CHARGES FINANCIERES

661 - Charges d'intérêts

6611 - Intérêts des emprunts et des dettes
6616 - Intérêts bancaires sur opérations de financement (escompte)[3]

---

[1] Compte dont l'ouverture est soumise à l'autorisation préalable et expresse du bureau D4 de la direction de la comptabilité publique

[2] idem

[3] Ce compte n'est ouvert que dans la nomenclature des établissements dont les textes autorisent les redevables à s'acquitter de leurs dettes par remises d'effets de commerce.

6618 - Autres charges d'intérêts
66181 - Intérêts des dettes commerciales

665 - Escomptes accordés

666 - Pertes de change

667 - Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement

668 - Autres charges financières

6683 - Charges financières provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs
6685- Charges financières provenant de l'encaissement de chèques vacances

67 - CHARGES EXCEPTIONNELLES

671 - Charges exceptionnelles sur opérations de gestion

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

675 - Valeurs comptables des éléments d'actif cédés (charges sur opérations en capital)

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

678 - Autres charges exceptionnelles

68 - DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET AUX PROVISIONS

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

6811 - Dotations aux amortissements sur immobilisations
68111 - Immobilisations incorporelles
681111 - Frais d'établissement (même ventilation que le compte 201)
681113 - Frais de recherche et de développement
681115 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, droits et valeurs similaires
681116 - Droit au bail
681118 - Autres immobilisations incorporelles
68112 - Immobilisations corporelles
681122 - Agencements, aménagements de terrains
681123 - Constructions (à subdiviser comme le compte 213)
681124 - Constructions sur sol d'autrui (à subdiviser comme le compte 214)
681125 - Installations techniques, matériel et outillage (à subdiviser comme le compte 215)
681128 - Autres immobilisations corporelles (à subdiviser comme le compte 218)

6812 - Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir (à subdiviser comme le compte 481)
6815 - Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation
6816 - Dotations aux provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles

68161 - Immobilisations incorporelles
68162 - Immobilisations corporelles

6817 - Dotations aux provisions pour dépréciation des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement)

686 - Dotations aux amortissements et aux provisions - Charges financières

6865 - Dotations aux provisions pour risques et charges financiers
6866 - Dotations aux provisions pour dépréciation des éléments financiers

68662 - Immobilisations financières
68665 - Valeurs mobilières de placement

687 - Dotations aux amortissements et aux provisions - Charges exceptionnelles

6871 - Dotations aux amortissements exceptionnels sur immobilisations
6875 - Dotations aux provisions pour risques et charges exceptionnels
6876 - Dotations aux provisions pour dépréciation exceptionnelle

69 - IMPÔTS SUR LES BENEFICES ET IMPÔTS ASSIMILES

695 - Impôts sur les bénéfices

697 - Imposition forfaitaire annuelle

CLASSE 7 - COMPTES DE PRODUITS

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

701 - Ventes de produits finis

702 - Ventes de produits intermédiaires

703 - Ventes de produits résiduels

704 - Travaux

705 - Etudes

706 - Prestations de services

707 - Ventes de marchandises

708 - Produits des activités annexes

7081 - Produits des services exploités dans l'intérêt du personnel
7082 - Commissions et courtages
7083 - Locations diverses
7084 - Mise à disposition de personnel facturée
7085 - Ports et frais accessoires facturés aux clients
7086 - Bonis sur reprises d'emballages consignés
7087 - Publications
7088 - Autres produits d'activités annexes

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

7091 - Sur ventes de produits finis
7092 - Sur ventes de produits intermédiaires
7093 - Sur ventes de produits résiduels
7094 - Sur travaux
7095 - Sur études
7096 - Sur prestations de services
7097 - Sur ventes de marchandises
7098 - Sur produits des activités annexes

71 - PRODUCTION STOCKEE (variation de l'exercice)

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

7133 - Variation des en-cours de production de biens
7134 - Variation des en-cours de production de services
7135 - Variation des stocks de produits

72 - PRODUCTION IMMOBILISEE

724 - Immobilisations incorporelles (à subdiviser comme le compte 20)

725 - Immobilisations corporelles (à subdiviser comme le compte 21)

74 - SUBVENTIONS D'EXPLOITATION

741 - Etat

7411 - Ministères de tutelle (titre III du budget de l'Etat)

74111 - Subventions pour le personnel
74113 - Subventions de fonctionnement
74115 - Subventions pour l'incidence de l'assujettissement à la TVA

7413 - Ministères de tutelle (titre VI du budget de l'Etat)

74131 - Subventions pour soutien de programme
74132 - Subventions pour contrats d'études
74133 - Subventions pour actions thématiques programmées

7418 - Ministères autres que de tutelle

74186 - Participation de l'Etat à la rémunération des objecteurs de conscience
74188 - Autres

744 - Collectivités publiques et organismes internationaux

7445 - CNASEA

74451 - Rémunération CNASEA au titre des CES
74452 - Frais de formation CNASEA au titre des CES
74453 - Aide de l'Etat versée par le CNASEA au titre des emplois-jeunes

746 - Dons et legs

748 - Autres subventions d'exploitation

7481- Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage
7482 - Produits des ressources affectées
7488 - Autres

75 - AUTRES PRODUITS DE GESTION COURANTE

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

7511 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques et procédés, droits et valeurs similaires
7516 - Droits d'auteur et de reproduction
7518 - Autres droits et valeurs similaires

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

755 - Quote-part de résultats sur opérations faites en commun (GIE)[1]

757 - Produits spécifiques[2]

758 - Divers autres produits de gestion courante

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

76 - PRODUITS FINANCIERS

761 - Produits de participation

7611- Revenus des titres de participation
7616 - Revenus sur autres formes de participation
7617 - Revenus des créances rattachées à des participations[3]

762 - Produits des autres immobilisations financières

7621 - Revenus des titres immobilisés
7624 - Revenus des prêts
7627 - Revenus des créances immobilisées

763 - Revenus des autres créances

7638 - Revenus sur créances diverses

764 - Revenus des valeurs mobilières de placement

765 - Escomptes obtenus

766 - Gains de change

767 - Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement

768 - Autres produits financiers

7683 - Produits financiers provenant de l'annulation de mandats des exercices antérieurs
7688 - Autres

[1] Compte dont l'ouverture est soumise à l'autorisation préalable et expresse du bureau D4 de la direction de la comptabilité publique

[2] Idem

[3] Idem

77 - PRODUITS EXCEPTIONNELS

771 - Produits exceptionnels sur opérations de gestion

7711 - Dédits et pénalités perçus sur achats et ventes
7712 - Dégrèvements d'impôts (autres qu'impôts sur les bénéfices)
7713 - Libéralités reçues
7714 - Intérêts issus d'arrêtés de débets
7715 - Condamnations pécuniaires prononcées par le juge des comptes
7716 - Recouvrements sur créances admises en non-valeur
7717 - Dettes atteintes par la prescription quadriennale
7718 - Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion
77182 - Produits exceptionnels provenant de l'annulation de mandats des exercices antérieurs

775 - Produits des cessions d'éléments d'actif

7751 - Immobilisations incorporelles
7752 - Immobilisations corporelles
7756 - Immobilisations financières
7758 - Autres éléments d'actif

776 - Produits issus de la neutralisation des amortissements

777 - Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice

778 - Autres produits exceptionnels

78 - REPRISES SUR AMORTISSEMENTS ET PROVISIONS

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

7811 - Reprises sur amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles
78111 - Immobilisations incorporelles
78112 - Immobilisations corporelles

7815 - Reprises sur provisions pour risques et charges d'exploitation
7816 - Reprises sur provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles
78161 - Immobilisations incorporelles
78162 - Immobilisations corporelles

7817 - Reprises sur provisions pour dépréciation des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement)

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

7865 - Reprises sur provisions pour risques et charges financiers
7866 - Reprises sur provisions pour dépréciation des éléments financiers
78662 - Immobilisations financières
78665 - Valeurs mobilières de placement.

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

7875 - Reprises sur provisions pour risques et charges exceptionnels
7876 - Reprises sur provisions pour dépréciation exceptionnelle

79 - TRANSFERTS DE CHARGES

791 - Transferts de charges d'exploitation

796 - Transferts de charges financières

797 - Transferts de charges exceptionnelles

CLASSE 8 - COMPTES SPECIAUX

80 - ENGAGEMENTS HORS BILAN

- 801 - Engagements donnés par l'établissement
  - 8011 - Avals, cautions, garanties
  - 8016 - Redevances crédit-bail restant à courir
    - 80161 - Crédit-bail mobilier
    - 80165 - Crédit-bail immobilier
  - 8018 - Autres engagements donnés
- 802 - Engagements reçus par l'établissement
  - 8021 - Avals, cautions, garanties
  - 8026 - Engagements reçus pour utilisation en crédit-bail
    - 80261 - Crédit-bail mobilier
    - 80265 - Crédit-bail immobilier
  - 8028 - Autres engagements reçus
- 803 - Autorisations de programmes
- 804 - Engagements juridiques
- 805 - Crédits de paiement
- 806 - Engagements comptables annuels
- 807 - Mandatements
- 809 - Contrepartie des engagements
  - 8091 - Contrepartie des engagements donnés par l'établissement
  - 8092 - Contrepartie des engagements reçus par l'établissement

86 - VALEURS INACTIVES

- 861 - Comptes de position : titres et valeurs en portefeuille[1]
- 862 - Comptes de position : titres et valeurs chez les correspondants
- 863 - Comptes de prise en charge

88 - RESULTAT EN INSTANCE D'AFFECTATION (facultatif)

89 - BILAN (facultatif)

- 890 -Bilan d'ouverture
- 891 -Bilan de clôture

[1] Désignation de la nature des titres et des valeurs

CHAPITRE 4
LA COMPTABILITÉ GÉNÉRALE : COMMENTAIRES DES COMPTES

1. CLASSIFICATION DES OPÉRATIONS

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

1.1. OPÉRATIONS CLASSIQUES

Ces opérations sont des opérations comptables qui retracent des flux financiers réels et qui mettent l'établissement en rapport avec des tiers, il s'agit :

- des opérations budgétaires classiques :
  ces opérations donnent naissance à l'élaboration d'ordres de dépense ou de titres de recettes, établis à l'encontre ou au bénéfice d'un tiers, et s'inscrivent dans le cadre de l'exécution du budget. Elles font jouer un compte budgétaire (à l'exception des comptes 165 et 275) et un compte de tiers (à l'exception notamment des comptes 48 et 49)
- des opérations non budgétaires classiques (opérations de trésorerie):
  il s'agit des opérations qui font en principe jouer un ou des comptes de tiers ou financiers entre eux (à l'exception notamment des comptes 48, 49 et 59). Aucun mandat ou titre de recettes n'est émis à cette occasion.

1.2. DÉFINITION DES OPÉRATIONS D'ORDRE

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

- opérations budgétaires d'ordre :
  ces opérations sont réalisées à l'initiative de l'ordonnateur. Elles ont été autorisées et prévues au budget et font l'objet de mandats de dépenses et de titres de recettes. Elles sont enregistrées en comptabilité générale et dans celle de l'ordonnateur (exemple : dotations aux amortissements).
- opérations non budgétaires d'ordre :
  elles ne sont constatées que dans la comptabilité générale et ne font pas l'objet de mandat ni de titre de recettes. Elles ne sont pas inscrites au budget.
  Il peut s'agir d'opérations internes d'ordre non budgétaire, initiées par l'ordonnateur et visées pour acceptation et comptabilisation par l'agent comptable, (exemple : transfert de travaux terminés aux comptes d'imputation définitive) ; il peut également s'agir d'opérations internes d'ordre comptable, relevant des seules mises à jour, régularisations et écritures pour solde de tout compte, passées par l'agent comptable sous sa seule responsabilité.

2. OPÉRATIONS FAISANT L'OBJET D'UN SUIVI PARTICULIER

2.1. SERVICES À COMPTABILITÉ DISTINCTE

La nature des missions d'un établissement ou son organisation particulière peuvent conduire à créer des services ayant une comptabilité distincte (SACD) de la comptabilité générale de l'établissement.

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

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

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

La création d'un SACD est soumise à l'autorisation préalable et expresse du bureau D4 de la direction de la Comptabilité publique. Elle ne peut avoir pour objet une meilleure connaissance des coûts, ce qui relève du domaine de la comptabilité analytique.

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

2.2. BUDGETS ANNEXES

Un budget annexe constitue une catégorie particulière de service à comptabilité distincte disposant d'une dimension budgétaire propre.

Le budget annexe est voté de manière distincte par le conseil d'administration de l'établissement et, de même que le budget de l'établissement, les crédits qu'il prévoit ont un caractère limitatif.

Comme le SACD, le budget annexe est doté d'un cadre comptable complet, comprenant aussi bien les comptes de charges et de produits, que les comptes de bilan, à l'exception des comptes de disponibilités (sauf budget annexe disposant d'un comptable secondaire).

En revanche, ses charges et ses produits ne sont pas réincorporés dans ceux de l'établissement. Il dispose donc de son résultat propre et de ses réserves qui ne figurent que pour mémoire dans le compte de résultat de l'établissement.

L'exécution des prévisions budgétaires fait l'objet d'un compte rendu financier établi dans les mêmes conditions que pour les SACD.

La création d'un budget annexe n'est possible que si elle est expressément prévue par le texte portant organisation administrative et financière de l'établissement.

Les opérations de trésorerie d'un budget annexe sont effectuées dans les mêmes conditions que celles d'un service à comptabilité distincte (cf. commentaires du compte 18).

2.3. SERVICES SPÉCIAUX

Le service spécial constitue un regroupement d'opérations relatives à une activité particulière de l'établissement, dotée d'un budget propre limité à la section de fonctionnement, pour la distinguer des autres activités exercées à titre principal par l'établissement.

Ce budget est composé d'un chapitre de recettes et d'un chapitre de dépenses. Les services spéciaux doivent couvrir leurs charges par leurs produits.

En cours d'exercice, les charges et les produits des services spéciaux sont imputés aux codes budgétaires 0694 "Services spéciaux - Dépenses et 0794 "Services spéciaux - Recettes"[1].

En fin d'exercice, l'agent comptable procède à la sommation des charges et des produits des services spéciaux avec ceux de l'établissement, en respectant le classement par nature de la nomenclature comptable de l'établissement.

Les résultats bénéficiaires de son activité sont affectés à une subdivision particulière du compte "Réserves".

Comme le SACD, le service spécial ne dispose pas d'un compte de disponibilités.

La création d'un service spécial est soumise à l'autorisation préalable et expresse du bureau D4 de la direction de la Comptabilité publique.

C'est l'objectif recherché par l'établissement qui détermine s'il y a lieu de créer un SACD ou un service spécial.

S'il s'agit de *regrouper budgétairement* plusieurs opérations de gestion courante ayant trait à une même activité, dont les produits couvrent les charges et pour laquelle on souhaite disposer d'un résultat propre qui apparaît à une ligne particulière dans le compte financier, il convient de créer un service spécial (exemple : activité commerciale de reprographie).

S'il s'agit de *suivre comptablement* de façon séparée la totalité des opérations relatives à une mission précise de l'établissement (exemple : restauration des agents de l'établissement), il y a lieu de créer un SACD.

3. COMPTES DE CLASSE 1 : COMPTES DE CAPITAUX

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

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

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

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

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

- apports ;

[1] La notion de code budgétaire est explicitée au tome de la présente instruction dans le chapitre consacré à l'élaboration du budget. Il est néanmoins rappelé que l'utilisation de ces codes permet de regrouper au niveau d'un chapitre des opérations similaires, identifiées par leur imputation définitive aux comptes de bilan.

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

COMPTE 10 - CAPITAL ET RÉSERVES

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

Le compte 10 comprend les subdivisions suivantes :

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

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

COMPTE 102 - BIENS MIS À DISPOSITION DES ÉTABLISSEMENTS

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

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

Le compte 102 - Apports - est subdivisé de la manière suivante :

1021 - Dotation

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

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

1022 - Complément de dotation (État)

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

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

1023 - Complément de dotation - Autres organismes

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

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

1027 - Affectation

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

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

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

Compte 1021 - Dotation

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

Technique comptable :

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

- Débit compte de classe 2 intéressé
- Crédit 1021 Dotation

Neutralisation des amortissements

- Débit 1021 Dotation
- Crédit 776 Produits issus de la neutralisation des amortissements

Compte 1022 - Complément de dotation (État)

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

Technique comptable

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

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

Neutralisation des amortissements

- Débit 1022 Complément de dotation - État
- Crédit 776 Produits issus de la neutralisation des amortissements

Compte 1023 - Complément de dotation (autres organismes)

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

Technique comptable

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

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

Neutralisation des amortissements

- Débit 1023 Complément de dotation (autres organismes)
- Crédit 776 Produits issus de la neutralisation des amortissements

Compte 1027 - Affectation

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

Technique comptable

Affectation des biens affectés, pour leur valeur estimative

- Débit compte de classe 2 intéressé
- Crédit 1027 Affectation

Neutralisation des amortissements

- Débit 1027Affectation
- Crédit 776 Produits issus de la neutralisation des amortissements

Fin de l'affectation

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

COMPTE 103 BIENS REMIS EN PLEINE PROPRIÉTÉ AUX ÉTABLISSEMENTS

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

Le compte 103 présente les subdivisions suivantes :

1031 - Fonds propres

1032 - Autres compléments de dotation - Etat

1033 - Autres compléments de dotation - Autres organismes

1035 - Dons et legs en capital

Compte 1031 Fonds propres

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

Technique comptable :

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

- Débit classe 5
- Crédit 1031 Fonds propres

Compte 1032 Autres compléments de dotation -Etat

Ce compte retrace les subventions en espèces de l'Etat ayant le caractère de subventions d'investissement non renouvelables accordées comme mises de fonds initiales pour l'acquisition ou la création de biens dont la charge de renouvellement incombe de ce fait à l'établissement et qui doivent normalement être considérées comme des apports en capital à maintenir durablement au bilan, étant observé que dans le cas où il serait prévu, lors de l'acquisition, que l'immobilisation ne sera pas remplacée par le donateur ou l'organisme qui a procédé à la dotation (exemple : équipement spécifique à une opération), les subventions sont imputables au compte 13.

Technique comptable

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

- Débit 4411 Subventions d'investissement
- Crédit 1032 Autres compléments de dotation État

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

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

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

Compte 1033 Autres compléments de dotation - Autres organismes

Ce compte retrace les subventions en espèces des organismes autres que l'Etat, ayant le caractère de subventions d'investissement non renouvelables accordées comme mises de fonds initiales pour l'acquisition ou la création de biens dont la charge de renouvellement incombe de ce fait à l'établissement et qui doivent normalement être considérées comme des apports en capital à maintenir durablement au bilan, étant observé que dans le cas où il serait prévu, lors de l'acquisition, que l'immobilisation ne sera pas remplacée par le donateur ou l'organisme qui a procédé à la dotation (exemple : équipement spécifique à une opération), les subventions sont imputables au compte 13.

Technique comptable

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

- Débit 4411 Subventions d'investissement
- Crédit 1033 Autres compléments de dotation - Autres organismes

Pour le montant des sommes à reverser :

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

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

Compte 1035 - Dons et legs en capital

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

Technique comptable

Dons et legs en nature

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

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

- Débit compte financier intéressé
- Crédit 1035 Dons et legs en capital

COMPTE 105 - ÉCARTS DE RÉÉVALUATION

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

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

L'ouverture du compte 105 et de sa subdivision, le compte 1052, est soumise à l'autorisation expresse et préalable du bureau D4 de la direction de la comptabilité publique.

Compte 1052 Écarts de réévaluation libre

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

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

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

Technique comptable

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

- Débit compte d'immobilisation intéressé
- Crédit 1052 Écarts de réévaluation libre

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

- Débit 1052 Écarts de réévaluation libre
- Crédit subdivision intéressée du compte 28

Constatation de la sortie du bien du patrimoine

- Débit 1052 Écarts de réévaluation libre
- Crédit compte d'immobilisation intéressé

Pour la fraction de la valeur réévaluée non encore amortie

COMPTE 106 - RÉSERVES

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

Le compte 106 est subdivisé comme suit

1068 - Autres réserves

10681 - Réserves de propres assureur

10682 - Réserves facultatives

106821 - Établissement

106824 - Services Spéciaux

Compte 1068 - Autres réserves

Compte 10681 - Réserves de propre assureur

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

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

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

Compte 10682 - Réserves facultatives

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

Compte 106821 - Établissement

Le solde figurant au compte 106821 représente la situation des excédents d'exploitation conservés par l'établissement non inscrits au compte 106824 - Services spéciaux.

Compte 106824 - Services spéciaux

Le solde de ce compte présente la situation des excédents de fonctionnement des services spéciaux conservés par l'établissement. Il se subdivise en autant de sous-comptes que de services spéciaux. L'ouverture de ce compte est soumise à autorisation spéciale de la direction de la comptabilité publique.

> Technique comptable
>
> Le compte 106 est débité ou crédité à la subdivision intéressée des résultats affectés durablement à l'établissement (et le cas échéant, aux services spéciaux) par le conseil d'administration, soit par le débit ou le crédit de la subdivision du compte 12 - Résultat net de l'exercice, soit par le débit ou le crédit de la subdivision du compte 11 - Report à nouveau

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

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

Il peut être excédentaire ou déficitaire.

Technique comptable

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

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

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

En comptabilité générale, le résultat se rapporte à l'exercice.

Le résultat de l'exercice est théoriquement égal tant à la différence entre les produits et les charges qu'à la variation des capitaux propres entre le début et la fin de cet exercice[1]

En fait, souvent, l'intervention d'opérations affectant directement le montant des capitaux propres sans transiter par le résultat ne permet pas de constater cette équivalence. Chaque fois que la variation des capitaux propres ne correspond pas au résultat déterminé par la différence entre les produits et les charges, une information est donnée en annexe sur les causes de cette divergence en distinguant au moins entre :

- les opérations s'analysant comme des apports reçus ou des remboursements d'apports et enregistrées dans les comptes fonds de dotation, dons et legs en capital, affectation ;
- les écarts de réévaluation ;
- les autres variations, le cas échéant.

Les produits comprennent les sommes ou valeurs reçues ou à recevoir :

- soit en contrepartie de la fourniture par l'établissement de biens, travaux, services ainsi que des avantages qu'il a consentis ;
- soit en vertu d'une obligation légale existant à la charge d'un tiers ;
- soit exceptionnellement, sans contrepartie.

Ils comprennent également, pour la détermination du résultat de l'exercice :

- la production stockée au cours de l'exercice[2] () ;
- la production immobilisée ;
- les reprises sur amortissements et provisions ;
- le prix de cession des éléments d'actif cédés ;
- les transferts de charges.

Les charges comprennent les sommes ou valeurs versées ou à verser :

- soit en contrepartie de marchandises, matières, fournitures, travaux et services consommés par l'établissement ainsi que des avantages qui lui ont été consentis ;
- soit en vertu d'une obligation légale que l'établissement doit remplir ;
- soit, exceptionnellement, sans contrepartie.

[1] La variation dont il s'agit est la variation brute diminuée des apports nouveaux.

[2] Différence positive ou négative entre la production stockée à la fin et au début de l'exercice.

Elles comprennent également, pour la détermination du résultat de l'exercice :

- les dotations aux amortissements et aux provisions ;
- la valeur comptable des éléments d'actif cédés, détruits ou disparus.

Le résultat est calculé par différence entre les produits et les charges de l'exercice.

Pour ce calcul, sont rattachés à l'exercice :

- les produits acquis à cet exercice, auxquels s'ajoutent éventuellement les produits acquis normalement à des exercices précédents mais qui, par erreur ou omission, n'ont pas alors fait l'objet d'un enregistrement comptable[1)] ;
- les charges supportées par l'exercice, auxquelles s'ajoutent éventuellement les charges afférentes normalement à des exercices précédents mais qui, par erreur ou omission, n'ont pas alors fait l'objet d'un enregistrement comptable [(1)] .

Le résultat dépend des méthodes retenues pour la détermination des valeurs comptables de tous les éléments qui interviennent directement ou indirectement dans sa formation.

En application de la méthode des coûts historiques, la plus-value dégagée par une opération de réévaluation constitue une variation positive de l'actif net mais cette variation ne doit pas intervenir dans le calcul du résultat car elle ne constitue pas un produit.

Le compte 12 est subdivisé comme suit :

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

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

Technique comptable

Détermination du résultat

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

- Résultat excédentaire :

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

- Résultat déficitaire

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

Affectation du résultat

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

[1] Si du moins, les résultats des exercices auxquels se rapportent les produits ou charges, non enregistrés en temps utile, n'ont pas été redressés.

COMPTE 13 - SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT

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

Le compte 13 est subdivisé comme suit :

131 - Subventions d'équipement

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

13181 - Produit des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage

138 - Autres subventions d'investissement

1382 - Recettes d'investissement reçues des ressources affectées
1388 - Autres

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

1391 - Subventions d'équipement

13911 - État
13912 - Régions
13913 - Départements
13914 - Communes et groupements de communes
13915 - Autres collectivités et établissements publics
13916 - Union européenne
13917 - Autres organismes
13918 - Autres

139181 - Produit des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage

1398 - Autres subventions d'investissement.

13982 - Recettes d'investissement reçues des ressources affectées
13988 - Autres

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

Constituant des moyens de financement extérieurs répétés et affectés à des éléments d'actif déterminés et souvent individualisés, ces subventions d'investissement ne peuvent pas s'accumuler au passif du bilan : il faut qu'elles disparaissent du passif comme l'immobilisation concernée de l'actif.

Il apparaît donc que les moyens de financement retracés au compte 13 connaîtront le plus souvent un sort parallèle à celui des immobilisations au financement desquels ils ont contribué :

Si les biens acquis au moyen d'une subvention font l'objet d'un amortissement, parallèlement, l'établissement doit pratiquer un amortissement sur la subvention.

Dans ce cas, la reprise de la subvention d'investissement à la section de fonctionnement a pour effet de neutraliser le montant de la dotation aux comptes d'amortissement au niveau des résultats de l'exercice (donc de financer des ressources budgétaires supplémentaires de première section permettant de couvrir totalement ou partiellement la dotation aux amortissements[1].

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

Dans le cas d'acquisition d'immobilisations non amortissables, la subvention d'équipement n'est pas amortie, elle reste inscrite au compte 131 aussi longtemps que le bien figure à l'actif ([1]).

Technique comptable

Comptabilisation de la subvention

- Subvention en nature:
  - Débit compte de classe 2
  - Crédit 131 Subvention d'équipement
  - ou Crédit 138 Autres subventions d'investissement
- Subvention en espèces
  - Débit subdivision intéressée du compte 441
  - Crédit 131 Subvention d'équipement, ou
  - Crédit 138 Autres subventions d'investissement

Amortissement de la subvention

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

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

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

COMPTE 15 - PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES

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

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

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

[1] Lorsque l'établissement neutralise les amortissements, la reprise de la subvention d'investissement à la section de fonctionnement est différé jusqu'à la constatation de la sortie à l'actif au bilan de l'immobilisation (ou de la fraction d'immobilisation) acquise ou crée à l'aide de la subvention d'investissement.

Le compte 15 présente les subdivisions suivantes :

151 - Provisions pour risques

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

157 - Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices
1572 - Provisions pour grosses réparations

158 - Autres provisions pour charges
1582 - Provisions pour charges sociales et fiscales sur congés à payer

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

Technique comptable générale

Constitution d'une provision pour risques et charges

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

Ajustements de fin d'exercice

- Augmentation de la provision
  - Débit des comptes de dotation correspondants
  - Crédit de la subdivision intéressée du compte de 15
- Diminution ou annulation de la provision
  - Débit de la subdivision intéressée du compte 15
  - Crédit 781 Reprises sur amortissements et provisions (à inscrire dans les produits d'exploitation)
  - ou Crédit 786 Reprises sur provisions (à inscrire dans les produits financiers)
  - ou Crédit 787 Reprise sur provisions (à inscrire dans les produits exceptionnels)

Réalisation du risque ou de la charge

- Reprise de la provision
  - Débit de la subdivision intéressée du compte 15
  - Crédit des comptes 781, 786 ou 787
- et corrélativement pour le montant de la charge
  - Débit compte intéressé de classe 6
  - Crédit compte de tiers intéressé

COMPTE 151 - PROVISIONS POUR RISQUES

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

Compte 1511 - Provisions pour litiges

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

Technique comptable

Constitution de la provision

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

Reprise de la provision

- Débit 1511 Provision pour litiges
- Crédit 7815 Reprises sur provisions pour risques et charges d'exploitation

Compte 1515 - Provisions pour pertes de change

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

Technique comptable

Constitution de la provision

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

Reprise de la provision

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

Compte 1518 - Autres provisions pour risques

Ce compte retrace notamment les provisions constituées au titre d'indemnités de licenciement lorsque des événements en cours à la clôture de l'exercice rendent un licenciement probable ou lorsqu'un licenciement est annoncé avant la clôture de l'exercice. Il est rappelé que dans le cas où le licenciement est prononcé avant la clôture de l'exercice, il en résulte une charge de l'exercice au cours duquel le licenciement a été prononcé, même si la prime de licenciement n'est versée que l'exercice suivant, à l'expiration du préavis.

Technique comptable

Constitution de la provision

- Débit 6815 Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation
- Crédit 1518 Autres provisions pour risques

Reprise de la provision

- Débit 1518 Autres provisions pour risques
- Crédit 7815 reprises sur provisions pour risques et charges d'exploitation

COMPTE 157 - PROVISIONS POUR CHARGES À RÉPARTIR SUR PLUSIEURS EXERCICES

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

Compte 1572 - Provisions pour grosses réparations

Technique comptable

Constitution de la provision

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

Reprise de la provision

- Débit 1572 Provisions pour grosses réparations
- Crédit 7815 Reprises sur provisions pour risques et charges d'exploitation

COMPTE 158 - AUTRES PROVISIONS POUR CHARGES

Ce compte ne sera ouvert que sur instruction particulière de la direction de la Comptabilité publique (bureau D 4).

COMPTE 16 - EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILÉES

Le compte 16 enregistre d'une part les emprunts, d'autre part les dettes financières assimilées à des emprunts (dépôts et cautionnements reçus, avances de l'Etat), à l'exception des dettes rattachées à des participations.

En dehors du compte 165, l'ensemble des opérations concernant le compte 16 relève d'écritures budgétaires classiques.

Le compte 16 présente les subdivisions suivantes :

164 - Emprunts auprès des établissements de crédit
165 - Dépôts et cautionnements reçus (comptes hors budget)

1651 - Dépôts
1655 - Cautionnements

167 - Emprunts et dettes assorties de conditions particulières

1674 - Avances de l'Etat et des collectivités publiques

168 - Autres emprunts et dettes assimilées

1688 - Intérêts courus

Les établissements peuvent, en tant que de besoin, subdiviser ces comptes afin d'identifier la partie des emprunts et dettes assimilées dont les échéances sont :

- à long terme (délai de remboursement supérieur à cinq ans au jour de l'inventaire) ;
- à moyen terme (délai de remboursement égal ou inférieur à cinq ans, supérieur à un an au jour de l'inventaire) ;
- à court terme (échéance égale ou inférieure à un an au jour de l'inventaire).

Technique comptable

- Compte 164 Emprunts auprès des établissements de crédit
- Compte 167 Emprunts et dettes assortis de conditions particulières

Souscription d'emprunt

- Débit du compte de tiers intéressé
- Crédit de la subdivision correspondante du compte 16

Remboursement d'emprunts

- Débit de la subdivision correspondante du compte 16
- Crédit du compte de tiers intéressé

- Compte 1651 Dépôts

Réception d'un dépôt

- Débit du compte de disponibilités
- Crédit 1651 Dépôts

Restitution du dépôt

- Débit 1651 Dépôts
- Crédit du compte de tiers intéressé

- Compte 1655 Cautionnements

Réception du cautionnement

- Débit du compte de disponibilités
- Crédit 1655 Cautionnements

Restitution du cautionnement

- Débit 1655 Cautionnements
- Crédit du compte de disponibilités

- Compte 1688 Intérêts courus

Comptabilisation des intérêts courus non échus (opération de fin d'exercice)

- Débit 6611 Intérêts des emprunts et des dettes
- Crédit 1688 Intérêts courus

Paiement à l'échéance : partie des intérêts courus au titre de l'année précédente

- Débit 1688 Intérêts courus
- Crédit du compte de disponibilités

Écritures d'inventaire

Les établissements ayant ouvert des subdivisions pour identifier les échéances à long, moyen et court terme devront procéder aux écritures d'inventaire suivantes :

- transfert de la subdivision "long terme" à la subdivision "moyen terme" des emprunts et des dettes assimilées dont le délai de remboursement, au jour de l'inventaire, est devenu égal ou inférieur à cinq ans.
- transfert de la subdivision "moyen terme" à la subdivision "court terme" des emprunts et dettes assimilées dont le délai de remboursement est devenu, au jour de l'inventaire, inférieur à un an

COMPTE 17 - DETTES RATTACHÉES À DES PARTICIPATIONS

L'ouverture de ce compte et de ses subdivisions est soumise à l'autorisation préalable du bureau D4 de la direction de la Comptabilité publique.

Le compte 17 présente les subdivisions suivantes.

Compte 171 - Dettes rattachées à des participations (groupe)

Compte 174 - Dettes rattachées à des participations (hors groupe)

Compte 178 - Dettes rattachées à des sociétés en participation

Ces comptes concernent plus particulièrement l'inscription au passif du bilan d'un établissement de dettes rattachées à des participations de ce dernier au sein d'un GIE (Groupement d'intérêt économique), d'un GIP (Groupement d'intérêt Public) ou d'une filiale.

Ces dettes peuvent correspondre à des engagements de dépenses indéterminées, fondées essentiellement sur une participation de l'établissement aux difficultés passagères que peut rencontrer le groupement ou la société en question, éventuellement à la prise en compte du passif lors de la cessation d'activité ou dissolution du groupement ou de la filiale.

Technique comptable générale

Comptabilisation des dettes

- Débit 45 (subdivision intéressée)
- Crédit 17 (subdivision intéressée)

COMPTE 178 - DETTES RATTACHÉES À DES SOCIÉTÉS EN PARTICIPATION

Les biens créés ou acquis dans le cadre de l'activité de la société en participation doivent figurer dans le bilan du coparticipant qui en est propriétaire (en règle générale, le gérant)

Ce dernier doit faire figurer au passif de son bilan la part des autres coparticipants (voir compte 268)

Technique comptable

Inscription au bilan du gérant

- Débit 458 Opérations faites en commun et en GIE
- Crédit 178 Dettes rattachées à des sociétés en participation

COMPTE 18 - COMPTE DE LIAISON

Le compte 18 présente les subdivisions suivantes

181 - Compte de liaison des établissements

185 - Opérations de trésorerie inter-services

186 - Biens et prestations de services échangés entre établissements (charges)

187 - Biens et prestations de services échangés entre établissements (produits)

Le compte 18 assure la liaison entre :

- d'une part : les services à comptabilité distincte ou les budgets annexes avec l'établissement "principal", pour leurs opérations de trésorerie ;
- et d'autre part, entre les différentes entités d'un même établissement pour l'ensemble de leurs opérations (prestations internes).

L'ouverture du compte 18 et de ses subdivisions est soumise à l'autorisation préalable et expresse du bureau D4 de la direction de la Comptabilité publique

☞ Opérations des services à comptabilité distincte

Technique comptable

Encaissement de recettes

dans la comptabilité du SACD :

- Débit 185 Opérations de trésorerie inter-services
- Crédit compte de tiers intéressé

simultanément, dans la comptabilité de l'établissement principal :

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 185 Opérations de trésorerie inter-services

Règlement de dépenses

dans la comptabilité du SACD :

- Débit compte de tiers intéressé
- Crédit 185 Opérations de trésorerie inter-services

simultanément, dans la comptabilité de l'établissement principal :

- Débit185 Opérations de trésorerie inter-services
- Crédit compte de disponibilités

☞ Opérations des budgets annexes

Les opérations de trésorerie d'un budget annexe sont effectuées dans les mêmes conditions que celles d'un service à comptabilité distincte (cf. supra).

☞ Prestations internes

Dans certains établissements, les différentes entités qui le composent (par "entité", il faut entendre département, service...) sont dotées d'un budget propre.

Le compte 18 assure alors la liaison entre ces entités et retrace les opérations de refacturations internes au sein de l'établissement.

Exemple : Un établissement dispose d'un département "Éditions", doté d'un budget propre. Ce département facture aussi bien les livres vendus à des clients extérieurs que les livres acquis par les autres départements de l'établissement, disposant de crédits propres pour leurs achats de librairie.

Dans cette hypothèse, le compte de liaison permet :

- d'une part, au département « éditions » de constater le produit correspondant,
- et d'autre part, aux départements « acquéreurs » de constater la charge correspondante.

Il convient de préciser que le compte 18 ne retrace que les seules cessions internes, et qu'il ne peut être utilisé pour répartir sur les différentes entités une charge globale concernant l'ensemble des entités et réglée par une seule entité ou sur le budget global.

Exemple : les dépenses de téléphone d'un établissement sont payées par un service X doté d'un budget propre. Dans cette hypothèse, la comptabilité analytique permettra de connaître le coût du téléphone pour chaque service mais seul le service X, disposant de crédits ouverts à ce titre, en supportera la charge.

Le compte 18 fonctionne comme un compte courant. Toutes les opérations de cessions internes y sont enregistrées comme s'il s'agissait de tiers. Il est donc nécessaire de créer dans les comptes des entités un compte de liaison "réfléchi" au nom de chaque entité.

Technique comptable

Toutes les opérations réalisées entre les entités sont enregistrées d'une manière symétrique, dans la même période comptable et sur la base des mêmes pièces justificatives (original envoyé et double conservé par l'émetteur) dans la comptabilité de chaque entité concernée. Il en résulte que les comptes de liaisons sont égaux et de sens contraire (l'un débiteur, l'autre créditeur) dans la comptabilité de l'entité qui "vend" et dans celle de l'entité qui "acquiert".

1. Cessions internes

- Opérations chez l'acheteur

  - Débit 186NNN Biens et prestations de services échangées entre établissements (charges)
  - Crédit 181 Compte de liaison des établissements

Concomitamment, émission d'un mandat dans la série annuelle au compte de charges correspondant

- Opérations chez le "vendeur"

  - Débit 181 Compte de liaison des établissements
  - Crédit 187NNN Biens et prestations de services échangés entre établissements

Concomitamment, émission d'un titre de recettes dans la série annuelle, au compte de produit correspondant

Le compte 186NNN correspond au compte de charges en classe 6 concerné par l'opération.

Le compte 187NNN correspond au compte de produits en classe 7 concerné par l'opération.

Le compte de résultat s'obtient par la totalisation des divers postes de charges et de produits et des subdivisions des comptes 186 et 187.

Remarque d'ordre budgétaire :

Les cessions internes supposent que lors de l'élaboration du budget de chaque entité, l'établissement a ouvert les crédits de paiements relatifs à ces opérations sur les comptes de classe 6 intéressés et a prévu les recettes correspondantes sur les comptes de produits.

En revanche, les comptes 186NNN et 187NNN ne sont pas systématiquement dotés.

2. Opérations de trésorerie : compte 185

- Opérations dans l'unité dotée de l'autonomie financière qui accorde l'avance de trésorerie ou effectue un versement

  - Débit 185 Opérations de trésorerie inter-services
  - Crédit compte de disponibilités concerné

- Opérations dans l'unité dotée de l'autonomie financière qui reçoit l'avance ou le versement

  - Débit compte de disponibilités concerné
  - Crédit 185 Opérations de trésorerie inter-services

Lors du remboursement de l'avance, les écritures inverses sont passées.

Ces écritures ne peuvent se rencontrer que dans les unités dotées de l'autonomie financière complète, c'est-à-dire : disposant non seulement d'un budget propre, mais également de comptes de disponibilités propres et donc d'un agent comptable secondaire.

Le bilan s'obtient par la totalisation des divers postes d'actif et de passif auxquels sont rattachés les comptes 181 et 185.

Pour l'ensemble de l'organisme, le compte 18 est toujours soldé puisque les comptes 181, 185, 186 et 187 présentent des soldes qui s'annulent et qui s'équilibrent entre eux.

☞ Agents comptables secondaires

Le compte 18 permet également le suivi et la centralisation des opérations d'exécution budgétaire des agents comptables secondaires. Dans ce cas, les comptes des agents comptables secondaires sont soldés par le compte 181 et agrégés par le comptable principal dans sa comptabilité en vue de l'élaboration du compte financier général de l'établissement

Les mouvements de trésorerie entre agents comptables principaux et agents comptables secondaires sont retracées au compte 541 "Comptables secondaires".

L'ensemble des opérations relatives aux agents comptables secondaires sont développées à l'article 2.4.7.2 du chapitre 2 du présent titre.

4. COMPTES DE CLASSE 2 : COMPTES D'IMMOBILISATIONS

4.1. DÉFINITION DES IMMOBILISATIONS

Le bilan des EPNA doit comporter à son actif l'ensemble des valeurs immobilisées, c'est-à-dire, des biens et valeurs destinés à rester durablement sous la même forme dans l'établissement et notamment, les immobilisations, biens de toute nature, meubles ou immeubles, corporels ou incorporels, affectés à l'établissement ou acquis par lui, non en vue d'être consommés dans l'année, transformés ou cédés, mais pour être conservés d'une manière durable par l'établissement en vue de l'accomplissement de sa mission.

C'est donc le double critère de la fonction du bien acquis et de la durée d'utilisation qui permet de distinguer les acquisitions d'immobilisations (dépenses en capital) des achats de matières consommables et des fournitures (charges de fonctionnement).

Une application rigoureuse de ce principe conduirait cependant dans la pratique, à des complications inutiles, lorsqu'il s'agit de biens mobiliers de faible valeur.

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 unitaire hors taxes est inférieure ou égale à un seuil fixé par la direction de la comptabilité publique, après examen particulier des incidences financières de cette mesure sur le bilan de l'établissement. En l'absence d'étude détaillée permettant l'acceptation d'un seuil spécifique, il convient d'appliquer le seuil fiscal actuellement fixé à 500 € hors taxes.

Cette disposition simplificatrice, prévue dans le 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 est inférieure aux limites ci-dessus fixées. Bien entendu, l'amortissement de ces dernières immobilisations devra continuer à être effectué comme par le passé.

4.2. CLASSEMENT DES IMMOBILISATIONS

Les immobilisations comprennent :

- les immobilisations incorporelles non financières,
- les immobilisations corporelles ;
- les immobilisations financières.

Les comptes d'immobilisations, autres que les comptes d'immobilisations financières, sont classés respectivement à partir de la nature des éléments qui les composent (immobilisations incorporelles et corporelles) et selon leur destination dans l'établissement (usage professionnel, social ou autre).

Comme pour tous les autres postes des comptes annuels, l'établissement dresse à la fin de chaque exercice un inventaire détaillé de ses immobilisations, lesquelles sont individualisées comme suit :

- les biens acquis imputés au budget des dépenses en capital et dont la valeur doit figurer à l'actif du bilan ;
- les immeubles affectés ou reçus en dotation et dont la valeur doit également figurer à l'actif du bilan, mais sous des rubriques distinctes de celles réservés aux immeubles acquis ;
- les autres acquisitions de biens ou d'objets dont il est nécessaire de pouvoir contrôler à tout moment l'existence et la bonne conservation.

4.3. AMORTISSEMENT DES IMMOBILISATIONS

Les immobilisations font l'objet d'amortissements et de dépréciations à porter aux subdivisions des comptes 28 pour les amortissements, et 29 pour les dépréciations.

Les immobilisations entièrement amorties demeurent inscrites au bilan tant qu'elles subsistent dans l'établissement.

Les modalités et conditions d'amortissement et de dépréciation sont décrites dans les comptes concernés.

4.4. MODALITÉS D'ÉVALUATION DES IMMOBILISATIONS

A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'établissement, les biens sont comptabilisés conformément aux prescriptions suivantes :

- les biens acquis à titre onéreux sont comptabilisés à leur coût d'acquisition ;
- les biens produits par l'établissement sont comptabilisés à leur coût de production ;
- les biens acquis à titre gratuit ou reçus en dotation ou en affectation sont comptabilisés, après estimation, à leur valeur vénale.

Cette valeur est déterminée directement par l'établissement en tenant compte des estimations recueillies auprès du service des domaines ou des experts que l'établissement jugerait opportun de consulter.

Le coût d'acquisition d'un bien est déterminé par l'addition des éléments suivants :

- le prix d'achat (après déduction des taxes légalement récupérables), c'est-à-dire le montant en francs résultant de l'accord des parties à la date de l'opération ;
- les frais accessoires, c'est-à-dire les charges directement liées à l'acquisition et à la mise en état d'utilisation du bien, ainsi que les charges indirectes dans la mesure où elles peuvent être rattachées à cette acquisition.

Le coût de production d'un bien est déterminé par l'addition des élément suivants :

- le coût d'acquisition des matières et fournitures évalué comme ci-dessus ;
- les charges directes de production ;
- les charges indirectes de production dans la mesure où elles peuvent être rattachées à la production du bien.

La valeur vénale d'un bien est le prix présumé qu'accepterait d'en donner un acquéreur éventuel dans l'état et le lieu où se trouve le bien. La valeur vénale doit être appréciée en fonction de la situation de l'établissement au moment de la comptabilisation du bien ; l'hypothèse retenue sera le plus souvent celle d'une continuité économiquement justifiée de l'exploitation.

A l'inventaire, l'établissement procède au recensement et à l'évaluation de ses éléments actifs et passifs.

L'évaluation est faite à la valeur actuelle de ces éléments (après déduction des taxes légalement récupérables), à savoir, sa valeur vénale à l'inventaire. Pour l'établissement de cette valeur, l'établissement utilise les références ou les techniques les mieux adaptés à la nature du bien (prix du marché, barèmes, mercuriales, indices spécifiques, etc...).

En principe, l'établissement doit conserver les mêmes règles d'évaluation d'un inventaire à l'autre.

Pour l'arrêté des comptes, la valeur des biens est déterminée conformément aux prescriptions suivantes :

- la valeur d'entrée des biens dans le patrimoine est maintenue en écriture en tant que valeur brute ;
- cette valeur est comparée à la valeur actuelle des biens.

Pour les éléments actifs, les plus-values constatées entre valeur actuelle et valeur d'entrée ne sont pas comptabilisées. En revanche, les moins-values interviennent en comptabilité dans les conditions indiquées ci-dessous.

Pour les biens dont le potentiel des services attendus s'amoindrit normalement d'une manière jugée irréversible avec le temps, l'usage, le changement des techniques ou toute autre cause, l'établissement établit un plan d'amortissement éventuellement révisable. A chaque arrêté des comptes, la valeur comptable nette du bien résulte de l'application du plan d'amortissement à la valeur d'entrée.

Cette valeur comptable nette n'est pas affectée par la valeur actuelle du bien sauf si celle-ci lui est inférieure.

Dans ce dernier cas, il est procédé à la constitution :

- soit d'un amortissement exceptionnel si la dépréciation est jugée irréversible, le reliquat du plan d'amortissement étant modifié en conséquence ;
- soit d'une provision si la dépréciation n'est pas jugée irréversible.

Les comptes de provision sont éventuellement ajustés à la fin de chaque exercice par dotations complémentaires ou reprises dans les résultats.

La comparaison entre les valeurs actuelles et les valeurs comptables nettes est, en principe, effectuée élément par élément.

Les immobilisations situées à l'étranger sont comptabilisées pour leur valeur d'entrée dans le patrimoine. Si le coût de ces opérations est exprimé en monnaie étrangère, il est converti en francs au cours du jour de l'opération.

Les amortissements et, s'il y a lieu, les provisions pour dépréciation, sont calculés sur cette valeur.

Dans tous les cas, c'est seulement au moment où les immobilisations sortent de l'actif que le bénéfice (ou la perte) résultant des fluctuations des monnaies étrangères est définitivement dégagé et porté aux comptes de charges ou de produits financiers concernés.

4.5. LA COMPTABILISATION DES BIENS AFFECTÉS

Les biens que les établissements publics utilisent de façon permanente ou durable ne constituent pas tous leur propriété.

Sans doute, les établissements publics sont-ils propriétaires des biens qu'ils acquièrent sur leurs propres crédits budgétaires. Mais il est fréquent que des immeubles soient mis à la disposition des établissements sous des formes et à des conditions diverses.

L'Etat peut en effet mettre des biens de son domaine privé à la disposition des EPNA afin de leur permettre d'assurer la bonne marche du service dont ils sont responsables.

S'agissant d'immeubles, cette attribution peut revêtir la forme soit d'une affectation, lorsqu'elle donne lieu au versement d'une indemnité (valeur vénale en cas d'affectation définitive ; valeur locative pour l'affectation provisoire), soit d'une dotation, lorsque la mise à disposition est gratuite (code du domaine de l'Etat, arts. R 81 et R 88). Ni l'affectation, ni la dotation n'ont pour effet de transférer la propriété de l'immeuble qui conserve son caractère domanial.

S'agissant de biens mobiliers, le régime de l'affectation est défini par les articles L 45 et L 46 du code du domaine de l'Etat. La mise à disposition d'un service autre que le service affectataire ne peut être réalisée ni à titre gratuit, ni à un prix inférieur à la valeur vénale.

Pour les EPNA, le transfert d'attribution est généralement autorisé par les textes de création de ces établissements.

Afin de ne pas confondre les biens reçus en dotation ou en affectation avec ceux dont l'établissement a la propriété, la valeur de ces différents biens apparaît au bilan sous des rubriques spéciales.

Le principe de l'inscription de biens affectés au bilan sera par ailleurs appliqué avec le maximum de souplesse, s'agissant notamment des bâtiments ayant plus de cent ans, des bâtiments classés, des collections, des oeuvres d'art et de façon générale, de tous les éléments d'actif dont la valeur économique se différencie mal de la valeur artistique

COMPTE 20 - IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

Les immobilisations incorporelles comprennent les immobilisations qui ne sont ni corporelles, ni financières. Le compte 20 présente les subdivisions suivantes :

201 - Frais d'établissement

203 - Frais de recherche et de développement

205 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires

2053 - Logiciels

20531 - Logiciels acquis ou sous-traités

20532 - Logiciels créés

2058 - Autres concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires

206 - Droit au bail

208 - Autres immobilisations incorporelles.

> Technique comptable
>
> A l'exception des comptes 203 Frais de recherche et de développement, et 205 Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédé, droits et valeurs similaires (voir commentaires particuliers), la comptabilisation des immobilisations incorporelles donne lieu à l'écriture suivante
>
> - Débit de la subdivision intéressée du compte 20
> - Crédit du compte de tiers intéressé

COMPTE 201 - FRAIS D'ÉTABLISSEMENT

Ce sont les frais attachés à des opérations qui conditionnent l'existence, l'activité ou le développement de l'établissement, mais dont le montant ne peut être rapporté à des productions de biens ou services déterminés.

Ils sont amortis systématiquement dans un bref délai. Ce délai ne peut, en tout état de cause, excéder cinq ans. Ils ne peuvent faire l'objet que d'un amortissement réel budgétaire, à l'exclusion de tout amortissement pour ordre.

Ce compte comprend notamment les frais de prospection et de publicité qui concernent des activités nouvelles ou des perfectionnements d'activité et qui ne sauraient être normalement inscrits dans les comptes de la classe 6 (voir compte 623 - Publicité, publication, relations publiques), en raison de leur importance et des conditions dans lesquelles ils ont été engagés.

COMPTE 203 - FRAIS DE RECHERCHE ET DE DÉVELOPPEMENT

Certains frais de recherche et de développement peuvent être inscrits dans les immobilisations incorporelles au débit du compte 203.

On entend par frais de recherche et de développement, les dépenses qui correspondent à l'effort de recherche et de développement réalisé par l'établissement pour son propre compte. En sont par conséquent exclus les frais entrant dans le coût de production des commandes passées par des tiers : frais normalement inscrits aux comptes de charges ou de travaux en cours.

En règle générale, l'établissement supporte dans les résultats de l'exercice au cours duquel ils sont engagés les frais de recherche et de développement, ceci afin de respecter la règle de prudence qu'impose le caractère aléatoire de l'activité de recherche et de développement.

A titre exceptionnel, les frais de recherche et de développement peuvent être inscrits à l'actif au compte 203 si les conditions suivantes sont simultanément remplies :

- les projets en cause doivent être nettement individualisés et leur coût distinctement établi pour être réparti dans le temps ;
- chaque projet doit avoir, à la date de l'établissement des situations comptables, de sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité ;
- sauf cas exceptionnels, ces frais doivent être amortis systématiquement dans un délai qui ne peut dépasser cinq ans.

> Technique comptable
>
> Comptabilisation des frais de recherche et de développement
>
> - Débit 203 Frais de recherche et de développement
> - Crédit 72 Production immobilisée
>
> Écriture constatant l'échec d'un projet : amortissement immédiat
>
> - Débit 687 Dotation aux amortissements et aux provisions (charges exceptionnelles
> - Crédit 2803 Frais de recherche et de développement
> - Débit 2083 Frais de recherche et de développement
> - Crédit 203 Frais de recherche et de développement

Prise de brevets

En cas de prise de brevets correspondant à des recherches liées à la réalisation de projets, la partie non encore amortie des frais constitue la valeur d'entrée en comptabilité du brevet. L'écriture comptable est la suivante :

Débit 205 Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires

Crédit 203 Frais de recherche et de développement

Se reporter également au compte 617 Études et recherche

COMPTE 205 - CONCESSIONS ET DROITS SIMILAIRES, BREVETS, LICENCES, MARQUES, PROCÉDÉS ET VALEURS SIMILAIRES

Ces éléments incorporels correspondent aux dépenses faites pour obtenir l'avantage que constitue la protection accordée sous certaines conditions au titulaire d'une concession, à l'inventeur, à l'auteur ou au bénéficiaire du droit d'exploitation d'un brevet, d'une marque, de modèles, dessins, droits de propriété littéraire ou artistique.

Étant destinés à tomber dans le domaine public à l'expiration d'un certain nombre d'années, les brevets d'invention doivent être amortis sur la durée correspondante.

De même, les procédés industriels, les modèles et les dessins sont amortissables, car ils sont susceptibles de se déprécier par l'effet du progrès technique ou par l'effet de l'évolution de la mode ou du goût.

Compte 2053 Logiciels

Le compte 2053 Logiciels retrace les opérations liées soit à l'acquisition ou la sous-traitance de logiciels (subdivision 20531), soit à la création de logiciels à usage interne (subdivision 20532).

20531 Logiciels acquis ou sous-traités

Technique comptable

Logiciels acquis

- Débit 20531 Logiciels acquis ou sous-traités
- Crédit 404 Fournisseurs d'immobilisations

Le coût d'acquisition du logiciel peut comprendre des frais accessoires liés notamment à sa mise en état d'utilisation

Logiciels sous-traités

- Débit 20531 Logiciels acquis ou sous-traités
- Crédit 23251 Logiciels sous-traités

20532 Logiciels créés

Pour constituer un élément de l'actif immobilisé, un logiciel créé dans l'établissement doit être destiné à servir de façon durable à son activité. Dans cette hypothèse, l'enregistrement de ce logiciel dans les comptes est effectué dans le respect du principe de prudence, au coût de production.

Le coût de production est calculé soit dans les comptes de comptabilité analytique, soit à l'aide d'autres outils de gestion. Le coût de production d'un logiciel comprend :

- les frais d'analyse organique ;
- les frais de programmation ;

- les frais de tests et jeux d'essai ;
- et sauf exception les frais de documentation.

Du point de vue comptable, le processus de production d'un logiciel à usage interne débute lorsque, à la date d'établissement des situations comptables, les conditions suivantes sont simultanément remplies :

- le projet doit avoir de sérieuses chances de réussite technique;
- l'établissement doit avoir indiqué concrètement (par notes, comptes-rendus,...) l'intention de produire le logiciel et de s'en servir durablement.

Technique comptable

- Débit 20532 Logiciels créés
- Crédit 23252 Logiciels créés

Compte 2058 Autres concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires

Technique comptable

- Débit 2058 Autres concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires
- Crédit du compte de tiers intéressé

COMPTE 206 - DROIT AU BAIL

Le droit au bail est le montant versé ou dû au locataire précédent en considération du transfert à l'acheteur des droits résultant tant des conventions que de la législation sur la propriété commerciale. Le droit au bail est un droit d'entrée.

Lorsque ce droit correspond à l'acquisition d'un élément d'actif, il doit être comptabilisé au compte 206 « Droit au bail ».

En revanche, lorsque le droit au bail a le caractère d'un supplément de loyer, il doit être comptabilisé au compte 613 « Locations ».

Dans les établissements publics administratifs, l'indemnité doit faire l'objet d'un amortissement réel budgétaire :

1 soit sur la durée du bail, si l'établissement est assuré de conserver la jouissance des locaux pendant une période déterminée ;

2 soit en totalité dès l'exercice au cours duquel a été effectué leur versement, s'il s'agit d'une location précaire, les locaux pouvant à tout moment être repris par le propriétaire.

COMPTE 21 - IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Les immobilisations corporelles se définissent comme les choses sur lesquelles s'exerce un droit réel (droit de propriété, nue-propriété, usufruit, usage, emphytéose, bail à construction, servitude).

Ces immobilisations se répartissent au bilan, lorsqu'elles sont terminées, sous les rubriques suivantes :

- terrains (y compris les agencements et aménagements de terrains) ;
- constructions ;
- installations techniques, matériels et outillages ;

- collections ;
- autres immobilisations corporelles ;

et lorsqu'elles ne sont pas terminées, sous la rubrique :

1 immobilisations en cours.

Le compte 21 présente les subdivisions suivantes :

211 - Terrains
- 2111 - Terrains nus
  - 21116 - Terrains nus affectés ou remis en dotation
  - 21117 - Terrains nus acquis
  - 21118 - Autres terrains nus
- 2112 - Terrains aménagés
  - 21126 - Terrains aménagés affectés ou remis en dotation
  - 21127 - Terrains aménagés acquis
  - 21128 - Autres terrains aménagés
- 2115 - Terrains bâtis
  - 21156 - Terrains bâtis affectés ou remis en dotation
  - 21157 - Terrains bâtis acquis
  - 21158 - Autres terrains bâtis

212 - Agencements - Aménagements de terrains

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

214 - Constructions sur sol d'autrui

215 - Installations techniques, matériels et outillages
- 2153 - Installations à caractère spécifique
  - 21536 - Installations à caractère spécifique affectées ou remises en dotation
  - 21537 - Installations à caractère spécifique acquises
  - 21538 - Autres installations à caractère spécifique
- 2154 - Matériel
  - 21546 - Matériel affecté ou remis en dotation
  - 21547 - Matériel acquis
  - 21548 - Autre matériel
- 2155 - Outillage
  - 21556 - Outillage affecté ou remis en dotation
  - 21557 - Outillage acquis
  - 21558 - Autre outillage
- 2157 - Agencements et aménagements du matériel et outillage
  - 21576 - Agencements et aménagements du matériel et outillage affecté ou remis en dotation
  - 21577 - Agencements et aménagements du matériel et outillage acquis

21578 - Agencements et aménagements des autres matériel et outillage

216 - Collections

218 - Autres immobilisations corporelles

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

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

21817 - Installations générales, agencements aménagements divers acquis

21818 - Autres installations générales, agencements aménagements divers

2182 - Matériel de transport

21826 - Matériel de transport affecté ou remis en dotation

21827 - Matériel de transport acquis

21827 - Autre matériel de transport

2183 - Matériel de bureau et informatique

21831 - Matériel de bureau

218316 - Matériel de bureau affecté ou remis en dotation

218317 - Matériel d bureau acquis

218318 - Autre matériel de bureau

21832 - Matériel informatique

218326 - Matériel informatique affecté ou remis en dotation

218327 - Matériel informatique acquis

218328 - Autre matériel informatique

2184 - Mobilier

21846 - Mobilier affecté ou remis en dotation

21847 - Mobilier acquis

21848 - Autres mobiliers

2185 - Cheptel

2186 - Emballages récupérables

2188 - Matériels divers

21886 - Matériels divers affectés ou remis en dotation

21887 - Matériels divers acquis

21888 - Autres matériels divers

Technique comptable

Entrée dans le patrimoine

Les opérations comptables décrites ci-dessous sont effectuées à la date d'entrée dans le patrimoine, pour le montant selon le cas :

- de la valeur d'apport ;
- du prix d'acquisition ;
- du coût réel de production du bien.

- Débit du compte d'immobilisations concerné, pour le montant TTC ou HT, selon le cas
- Débit 4456 TVA déductible (en cas d'immobilisations comptabilisées hors taxes)
- Crédit 1021 Dotation, ou
- Crédit 1022 Complément de dotation (État), ou
- Crédit 1023 Complément de dotation. Autres organismes, ou
- Crédit 1027 Affectation, ou

- Crédit 1035 Dons et legs en capital, ou
- Crédit 13 Subventions d'investissement (subvention d'investissement en nature), ou
- Crédit 404 Fournisseurs d'immobilisations, ou
- Crédit 72 Production immobilisée

Cessions

Lorsqu'une immobilisation est cédée, il convient de la retirer du bilan selon la procédure suivante :

Pour le montant des amortissements pratiqués

- Débit subdivision intéressée du compte 28
- Crédit du compte d'immobilisations concerné

Pour la valeur nette comptable résultant du solde débiteur du compte d'immobilisation

- Débit 675 Valeur comptable des éléments d'actif cédés
- Crédit du compte d'immobilisations concerné

Simultanément, pour le montant du produit de la vente du bien concerné

- Débit 462 Créances sur cessions d'immobilisations
- Crédit 775 Produits des cessions d 'éléments d'actif

COMPTE 211 TERRAINS

Le compte 211 enregistre la valeur des terrains dont l'établissement est propriétaire, qu'il a reçus en dotation ou affectation ou dont l'origine n'a pu être exceptionnellement déterminée.

La redevance pour création de locaux industriels ou de bureaux en région parisienne, ainsi que la participation pour construction en surdensité (CGI art. 302 septies B-1), constituent un élément du prix du terrain.

COMPTE 212 AGENCEMENTS ET AMÉNAGEMENTS DE TERRAINS

Les dépenses faites en vue de l'aménagement des terrains, clôtures, mouvements de terres, drainages ...) sont inscrites sous le compte 212 Agencements et aménagements de terrains.

COMPTE 213 CONSTRUCTIONS

Les constructions comprennent essentiellement les bâtiments, les installations, les agencements, les aménagements et les ouvrages d'infrastructure. Constituent notamment un élément du prix de revient des constructions, les honoraires d'architecte et la taxe locale d'équipement.

COMPTE 214 CONSTRUCTIONS SUR SOL D'AUTRUI

Il s'agit des constructions effectuées par l'établissement sur un sol dont il n'est pas propriétaire.

COMPTE 215 INSTALLATIONS TECHNIQUES, MATÉRIELS ET OUTILLAGES

Sont retracés à ce compte :

- les installations à caractère spécifique (compte 2153) : installations qui, dans une profession, sont affectées à un usage spécifique et dont l'importance justifie une gestion comptable spécifique :

- le matériel (compte 2154) : ensemble des équipements et machines utilisés pour l'extraction, la transformation, le façonnage, le conditionnement des matières ou fournitures ; les prestations de service ayant le même objet, les instruments (outils, machines, matrices ...) dont l'utilisation, concomitante avec un matériel, spécialise ce matériel dans un emploi déterminé ;
- l'outillage (compte 2155) : instruments (outils, machines, matrices ...) dont l'utilisation, concurremment avec un matériel, spécialise ce matériel dans un emploi déterminé ;
- les agencements et aménagements du matériel et outillage (compte 2157): dépenses présentant des difficultés pratiques de ventilation entre les éléments de l'ensemble concerné.

Les établissements pour lesquels la distinction entre les comptes 2154, 2155 et 2157 n'est pas indispensable, peuvent regrouper ces comptes sous le numéro 2154 dont l'intitulé est modifié en conséquence.

COMPTE 216 COLLECTIONS

Une collection s'entend comme un ensemble d'objets et de biens formant une unité destinée à rester durablement dans l'établissement.

Il peut s'agir :

- d'une réunion d'objets ayant un intérêt historique, esthétique, scientifique ... ou une valeur provenant de leur rareté ;
- d'un groupement d'ouvrages, de publications, de supports d'information ayant une unité ;
- d'un site à gérer : parc, arboretum, etc.

Les collections n'étant pas susceptibles de se déprécier avec le temps, il n'y a pas lieu de les amortir.

COMPTE 218 AUTRES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

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

Le montant des installations générales, agencements et aménagements divers financés par l'établissement est enregistré au compte 2181 lorsque l'établissement n'est pas propriétaire de ces éléments, c'est-à-dire quand ils sont incorporés dans des immobilisations dont il n'est pas propriétaire ou sur lesquelles il ne dispose d'aucun autre droit réel.

Exemple : drainages, installations d'irrigation enterrées, aménagements de bâtiments ...

Compte 2182 matériel de transport

Le matériel de transport comprend tous les véhicules et appareils servant au transport par terre, par fer, par eau ou par air, du personnel et des marchandises, matières et produits.

Compte 2183 Matériel de bureau et matériel informatique

Le matériel de bureau et informatique comprend les machines à écrire, machines comptables, ordinateurs, etc..., utilisés par les différents services.

Compte 2184 Mobilier

Le mobilier comprend les meubles et objets tels que tables, chaises, classeurs, utilisés par les services administratifs ou par d'autres services.

Compte 2185 Cheptel

Suivant leurs missions, certains établissements peuvent être amenés à posséder des animaux occasionnellement ou à titre permanent. Les différents catégories d'animaux doivent être classées selon les critères suivants :

- les animaux de trait adultes sont immobilisés ;
- les animaux destinés à des études ou recherches sont classés en stock ;
- les animaux reproducteurs peuvent au choix être portés en immobilisations en cours ou stockés.

Compte 2186 Emballages récupérables

Les emballages récupérables identifiables sont les emballages commerciaux récupérables susceptibles d'être commodément identifiés, utilisés d'une manière durable comme instrument de travail.

COMPTE 23 IMMOBILISATIONS EN COURS

Le compte 23 a pour objet de faire apparaître la valeur des immobilisations non terminées à la fin de chaque exercice.

Il présente les subdivisions suivantes :

231 - Immobilisations corporelles en cours
- 2132 - Terrains
- 2313 - Constructions
- 2314 - Constructions sur sol d'autrui
- 2315 - Installations techniques, matériels et outillages
- 2318 - Autres immobilisations corporelles

232 - Immobilisations incorporelles en cours
- 2325 - Logiciels
  - 23251 - Logiciels sous-traités
  - 23252 - Logiciels créés

237 - Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles

238 - Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles
- 2382 - Terrains
- 2383 - Constructions
- 2384 - Constructions sur sol d'autrui
- 2385 - Installations techniques, matériel et outillage
- 2388 - Autres immobilisations corporelles

COMPTE 231 IMMOBILISATIONS CORPORELLES EN COURS

Du point de vue de leur origine, les immobilisations inscrites au compte 231 se répartissent en deux groupes :

- celles qui sont créées par les moyens propres de l'établissement ;
- celles qui résultent des travaux de plus ou moins longue durée, confiés à des tiers.

La valeur des immobilisations créées par l'établissement est déterminée par leur coût de production.

Ce coût est calculé soit dans les comptes de coûts de production de la comptabilité analytique, soit par des procédés statistiques, suivant que l'établissement tient ou non une comptabilité analytique.

Le coût de production est égal au coût d'acquisition des matières consommées, augmenté des charges directes et d'une fraction des charges indirectes de production.

Par charges de production incorporables au coût de production, il faut entendre les charges directes de production et les charges indirectes de production, dans la mesure où celles-ci peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien. Les frais de recherche et de développement, ainsi que les frais d'administration générale en sont généralement exclus, sauf si les conditions spécifiques d'exploitation le justifient.

Technique comptable

Démarrage du processus de production

- Débit 231 Immobilisations corporelles en cours
- Crédit 72 Production immobilisée

Imputation définitive à l'actif lors de l'achèvement des travaux : opération d'ordre non budgétaire

- Débit 21 Immobilisations corporelles
- Crédit 231 Immobilisations corporelles en cours

N.B. Cette procédure ne concerne que les immobilisations créées par l'établissement. Si les travaux sont confiés à des tiers, le compte 72 n'est pas mouvementé et les dépenses sont directement imputées au compte 231.

COMPTE 232 IMMOBILISATIONS INCORPORELLES EN COURS

Compte 23251 Logiciels sous-traités

Un établissement peut confier à un tiers tout ou partie des travaux liés à la création d'un logiciel à usage interne, en assumant seul la responsabilité de la conception finale du projet.

Technique comptable

Démarrage du processus de production

Les charges de sous-traitance sont tout d'abord comptabilisées par nature dans les comptes de classe 6, puis on réalise une opération budgétaire d'ordre

- Débit 23251 Logiciels sous-traités
- Crédit 72 Production immobilisée

Imputation définitive à l'actif lors de l'achèvement des travaux : opération d'ordre non budgétaire

- Débit 20531 Logiciels acquis ou sous-traités
- Crédit 23251 Logiciels sous-traités

Compte 23252 Logiciels créés

Ce compte retrace les opérations liées à la création d'un logiciel par les moyens propres de l'établissement.

Technique comptable

Démarrage du processus de production

Les charges sont tout d'abord comptabilisées par nature dans les comptes de classe 6, puis on réalise une opération budgétaire d'ordre

- Débit 23252 Logiciels créés
- Crédit 72 Production immobilisée

Imputation définitive à l'actif lors de l'achèvement des travaux : opération d'ordre non budgétaire

- Débit 20532 Logiciels créées
- Crédit 23252 Logiciels créés

Le contenu du compte 232 doit être distingué des éléments susceptibles d'être inscrits au compte 237 qui a pour objet d'enregistrer les avances et acomptes versés à des tiers pour l'acquisition d'une immobilisation incorporelle.

Ce dernier compte est donc impropre à suivre la création d'un logiciel dont la responsabilité, quel que soit le mode réalisation retenu, n'est pas transférable, mais appartient tout au long du processus d'élaboration au maître d'ouvrage.

COMPTE 237 AVANCES ET ACOMPTES VERSÉS SUR IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

COMPTE 238 AVANCES ET ACOMPTES VERSÉS SUR COMMANDES D'IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Les avances et acomptes versés par l'établissement à des tiers pour des opérations en cours sont portés :

1 au compte 237, lorsqu'ils ont pour objet l'acquisition d'une immobilisation incorporelle ;

2 au compte 238, lorsqu'ils ont pour objet l'acquisition d'une immobilisation corporelle.

Les avances sont les sommes versées avant tout commencement d'exécution de commandes ou en dépassement de la valeur des fournitures déjà faites ou des travaux déjà exécutés.

Les acomptes sont les sommes versées sur justification d'exécution partielle.

Pour des raisons pratiques, un seul compte a été prévu pour les avances et acomptes, mais les établissement peuvent avoir avantage à distinguer les unes des autres par une subdivision appropriée des comptes.

Technique comptable

Paiement de l'avance

- Débit 237 Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles, ou
- Débit 238 Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles
- Crédit compte de disponibilités

Exceptionnellement, dans le cas où l'établissement a été autorisé à comptabiliser en cours d'exercice les avances et acomptes sur commandes d'immobilisations au compte 4091, est passée en fin d'exercice l'opération suivante :

- Débit 237 Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles, ou
- Débit 238 Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles
- Crédit 4091 Avances et acomptes versés sur commandes

Réception de la facture ou du mémoire

- Débit compte d'immobilisations concerné, pour le montant TTC ou HT, selon le cas
- Débit 4456 TVA déductible (en cas d'immobilisations comptabilisées HT)
- Crédit 4042 Fournisseurs d'immobilisations, pour la totalité de la facture

Simultanément, pour le montant de l'avance versée

- Débit 4042 Fournisseurs d'immobilisations
- Crédit 237 Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles, ou
- Crédit 238 Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles

Le solde du compte 404 représente la situation de l'établissement envers son fournisseur à la date d'établissement de la facture.

COMPTE 26 PARTICIPATIONS ET CRÉANCES RATTACHÉES À DES PARTICIPATIONS

Constituent des participation les titres dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'établissement.

Les participations sont constituées par :

- des titres de participation des employeurs à l'effort de construction seulement ;
- des titres créant des liens d'association avec d'autres organismes ;
- d'autres moyens aux effets analogues.

Le compte 26 présente les subdivisions suivantes :

261 - Titres de participation
266 - Autres formes de participation
267 - Créances rattachées à des participations
2671 - Créances rattachées à des participations
2676 - Avances consolidables
268 - Créances rattachées à des sociétés en participation
269 - Versements restant à effectuer sur titres de participation non libérés

Les opérations débitrices et créditrices du compte 26 induisent des écritures budgétaires classiques.

COMPTE 261 TITRES DE PARTICIPATION

Ce sont les titres dont la possession durable est estimée nécessaire à l'activité de l'établissement, notamment parce qu'elle permet d'exercer une certaine influence sur la société émettrice de titres ou d'en assurer le contrôle (actions, parts sociales, ...)

Technique comptable

Acquisition de titres

- Débit 261 Titres de participation
- Crédit 404 Fournisseurs d'immobilisations

Aliénation

Pour la valeur d'acquisition

- Débit 6756 Valeur comptable des éléments d'actif cédés - Immobilisations financières
- Crédit 261 Titres de participation

Pour le montant de la cession et parallèlement

- Débit 462 Créances sur cessions d'immobilisations
- Crédit 7756 Produits des cessions d'éléments d'actif - Immobilisations financières

COMPTE 266 AUTRES FORMES DE PARTICIPATION

Ce compte concerne plus particulièrement les relations patrimoniales liant un établissement à un GIE (groupement d'intérêt économique) ou à un GIP (groupement d'intérêt public), ou à un ou plusieurs établissements. L'ensemble des développements juridiques relatifs à la participation des établissements à un GIP ou un GIE figure au chapitre 1 du titre 4 du tome 1 de la présente instruction.

Technique comptable

Versement du numéraire

- Débit 266 - Autres formes de participation
- Crédit du compte financier intéressé

Apports en nature ou en industrie

1er cas (le plus fréquent) : le bien apporté est évalué à la valeur nette comptable.

S'il n'est pas pratiqué d'amortissement sur ce bien : le bien figure pour sa valeur d'acquisition au débit du compte approprié de la classe 2. La valeur nette comptable du bien est égale à sa valeur d'acquisition.

Remise du bien :

- Débit 675 Valeur comptable des éléments d'actif cédés
- Crédit du compte de classe 2 intéressé

Constatation de l'apport fait au GIP :

- Débit 266 Autres formes de participation
- Crédit 775 Produits des cessions d'éléments d'actif

*Si ce bien fait l'objet d'un amortissement, f*igurent au débit du compte approprié de la classe 2 la valeur d'acquisition du bien et au crédit du compte 28 - amortissement des immobilisations, le montant des amortissements.

Constatation de la valeur nette comptable du bien :

- Débit de la subdivision intéressée du compte 28
- Crédit du compte d'immobilisations intéressé, pour le montant des amortissements

Remise du bien :

- Débit 675 Valeur comptable des éléments d'actif cédés
- Crédit du compte d'immobilisations intéressé, pour la valeur nette comptable

Constatation de l'apport fait au GIP :

- Débit 266 Autres formes de participation
- Crédit 775 Produits des cessions d'éléments d'actif, pour la valeur nette comptable

2° cas : le bien est évalué à une valeur d'apport figurant dans la convention constitutive du GIP, différente de sa valeur nette comptable

Si ce bien fait l'objet d'un amortissement, il convient de faire la constatation de sa valeur nette comptable :

- Débit du compte d'amortissements intéressé
- Crédit du compte d'immobilisations intéressé, pour le montant des amortissements

Remise du bien :

- Débit 675 Valeur comptable des éléments d'actif cédés
- Crédit du compte d'immobilisations intéressé, pour la valeur nette comptable

Constatation de l'apport fait au GIP :

- Débit 266 Autres formes de participation
- Crédit 775 Produits des cessions d'éléments d'actif, pour la valeur d'apport

Le compte 675 Valeur comptable des éléments d'actif cédés enregistre la sortie du bien à sa valeur nette comptable.

Le compte 775 Produits des cessions d'éléments d'actif enregistre la remise à la valeur précisée dans la convention constitutive

COMPTE 267 CRÉANCES RATTACHÉES À DES PARTICIPATIONS

Les créances rattachées à des participations représentent les créances nées à l'occasion de prêts octroyés à des entreprises ou groupements dans lesquelles le prêteur détient une participation (c'est-à-dire des titres de participation et autres formes de participation). Il en résulte soit une prise de contrôle, soit une prise de participation :

- prise de contrôle : l'acheteur de titres désire dans ce cas exercer une influence déterminante sur la gestion de la société concernée, par l'intermédiaire de représentants dans les organes de gestion (gérants ou administrateurs) ;
- prise de participation : l'acheteur recherche dans ce cas la création de liens durables avec la société émettrice dans le but d'obtenir des avantages divers, particulièrement d'ordre économique, par exemple des relations commerciales privilégiées.

L'ouverture du compte 267 et de ses subdivisions est soumise à l'autorisation préalable du bureau D4 de la direction de la comptabilité publique.

Compte 2671 Créances rattachées à des participations

Sont comptabilisés au compte 2671 les prêts à long ou moyen terme consentis à des sociétés dans lesquelles l'établissement détient une participation ou aux filiales qu'il a été autorisé à créer.

Technique comptable

Constatation du prêt consenti

- Débit 2671Créances rattachées à des participations
- Crédit compte de disponibilités

Compte 2676 Avances consolidables

Les avances consolidables au sens financier sont des fonds :

1 ayant pour l'entreprise qui les a reçus le caractère de capitaux permanents et destinés à être ultérieurement capitalisés ;

2 ou qui, pour les détenteurs de parts, constituent financièrement un élément du coût des parts.

Exemple : les avances assurant le financement permanent d'un GIE en complément d'un capital social inexistant ou insuffisant

Technique comptable

Constatation de l'avance

- Débit 2676 Avances consolidables
- Crédit 458 Opérations faites en commun et en GIE

Compte 268 Créances rattachées à des sociétés en participation

Le compte 268 retrace les droits détenus par un établissement public dans une société en participation en tant que coparticipant (si l'établissement est gérant, se reporter aux commentaires du compte 178).

L'ouverture de ce compte est soumise à l'autorisation préalable du bureau D4 de la direction de la comptabilité publique.

Technique comptable

Constatation des droits des coparticipants

- Débit 268 Créances rattachées à des sociétés en participation
- Crédit 458 Opérations faites en commun et en GIE

Compte 269 Versements restant à effectuer sur titres de participation non libérés

Est comptabilisée sous ce compte la partie non encore libérée des titres de participation acquis par l'établissement lors de la création ou d'une augmentation du capital de la société émettrice. L'ouverture de ce compte est soumise à l'autorisation préalable du bureau D4 de la direction de la comptabilité publique.

Technique comptable

- Débit 261 Titres de participation
- Crédit 269 Versements à effectuer sur titres de participation non libérés

COMPTE 27 AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES

Les autres immobilisations financières comprennent :

- les titres, autres que les titres de participation, que l'établissement n'a pas l'intention ou la possibilité de revendre à bref délai ;
- les prêts, c'est-à-dire des fonds versés à des tiers en vertu de dispositions contractuelles, par lesquelles l'établissement s'engage à transmettre à des personnes physiques ou morales l'usage des moyens de paiement pendant un certain temps ;
- les créances assimilables à des prêts (dépôts et cautionnements versés notamment).

En dehors du compte 275, l'ensemble des pérations concernant le compte 16 relève d'écritures budgétaires classiques.

Le compte 27 présente les subdivisions suivantes :

271 - Titres immobilisés (droit de propriété)
2711 - Actions
2718 - Autres titres
272 - Titres immobilisés (droit de créance)
2721 - Obligations
2722 - Bons
2728 - Autres
274 - Prêts
2743 - Prêts au personnel
27431 - Accession à la propriété
27432 - Équipement mobilier et ménager
27433 - Frais annexes à la location d'un logement
27434 - Acquisition de véhicules
27438 - Autres prêts au personnel
2748 - Autres prêts
275 - Dépôts et cautionnements versés (comptes hors budget)
2751 - Dépôts
2755 - Cautionnements
276 - Autres créances immobilisées
2761 - Créances diverses
2768 - Intérêts courus

COMPTE 271 TITRES IMMOBILISÉS (TITRES DE PROPRIÉTÉ)

Titres représentatifs de parts de capital à long terme que l'établissement a l'intention de conserver durablement ou qu'il n'a pas la possibilité de revendre à bref délai. Exemple : actions, parts dans les établissements de crédit ...

COMPTE 272 TITRES IMMOBILISÉS (DROIT DE CRÉANCE)

Titres représentatifs de placement à long terme que l'établissement a l'intention de conserver durablement ou qu'il n'a pas la possibilité de revendre à bref délai. Exemple : obligations, bons ...

Les comptes 271 et 272 décrivent des valeurs dont l'aliénation est subordonnée à certaines conditions, notamment les valeurs grevées d'affectation spéciale. Le cas échéant, le compte 272 peut être subdivisé pour tenir compte de l'origine du financement (legs ...). Les titres dont la vente est laissée à la décision de l'ordonnateur sont retracés au compte 50 "Valeurs mobilières de placement".

> Technique comptable
>
> Comptabilisation de valeurs reçues en donation
>
> Pour un montant déterminé comme suit :
>
> - titres cotés : ils sont évalués au cours moyen du dernier mois précédent le jour d'entrée dans le patrimoine ;
>
> - titres non cotés : ils sont estimés à leur valeur probable de négociation ou à leur valeur nominale
>
> - Débit 271 Titres immobilisés (droit de propriété), ou
> - Débit 272 Titres immobilisés (droit de créance)
> - Crédit 1025 Dons et legs en capital

Achats de valeurs acquises sur autorisations budgétaires

Pour le montant de la valeur d'acquisition :

- Débit 271 Titres immobilisés (droit de propriété, ou
- Débit 272 Titres immobilisés (droit de créance)
- Crédit 404 Fournisseurs d'immobilisations

Vente ou remboursement de valeurs acquises sur autorisations budgétaires

Pour la valeur comptable des titres cédés :

- Débit 6756 Valeur comptable des éléments d'actif cédés - Immobilisations financières
- Crédit 271 Titres immobilisés (droit de créance), ou
- Crédit 272 Titres immobilisés (droit de propriété

Simultanément, et pour le montant de la cession :

- Débit 461 Créances sur cessions d'immobilisations
- Crédit 7756 Produits des cessions d'éléments d'actif _ Immobilisations financières

Les provisions pour dépréciation qui auraient pu être constituées sont reprises au compte 786 selon la technique décrite à ce compte.

COMPTE 274 PRÊTS

Fonds versés à des tiers en vertu de dispositions contractuelles par lesquelles l'établissement s'engage à transmettre à des personnes physiques ou morales, l'usage de moyens de paiement pendant un certain temps.

Technique comptable

Attribution du prêt

- Débit subdivision intéressée du compte 274
- Crédit 423 Prêts consentis au personnel, ou
- Crédit 4661 Autres comptes créditeurs - Mandats à payer

Versement du prêt

- Débit 423 Prêts consentis au personnel, ou
- Débit 4661 Autres comptes créditeurs - Mandats à payer
- Crédit du compte financier intéressé

Remboursement du prêt

- Débit 421 Rémunérations dues au personnel, ou
- Débit 463 Autres comptes débiteurs - Ordres de recettes ou ordres de reversement à recouvrer
- Crédit subdivision intéressée du compte 274

Lors de l'inventaire, les établissements souhaitant identifier les échéances à long, moyen et court terme, doivent pouvoir isoler grâce à un procédé extra-comptable les éléments à long terme (plus de cinq ans), à moyen terme (inférieur ou égal à cinq ans) ou à court terme (moins d'un an).

COMPTE 275 DÉPÔTS ET CAUTIONNEMENTS VERSÉS

Le compte 275 qui enregistre les dépôts et cautionnements versés par l'établissement est un compte hors budget.

Il s'agit de sommes versées à des tiers, à titre de garantie ou de cautionnement et indisponibles jusqu'à la réalisation d'une condition suspensive. Exemples : dépôts de garantie de loyer ou de crédit-bail, cautionnements versés à EDF-GDF, convention avec la SNCF ou Air France ...

Technique comptable

Versement

- Débit 275 Dépôts et cautionnements versés
- Crédit du compte financier intéressé

Remboursement

- Débit du compte financier intéressé
- Crédit du compte 275 Dépôts et cautionnements versés

Lors de l'inventaire : voir le commentaire du compte 274.

COMPTE 276 AUTRES CRÉANCES IMMOBILISÉES

Compte 2768 Intérêts courus

La créance d'intérêt est acquise à la date d'échéance du coupon ou du prêt. Toutefois, les fruits civils s'acquérant jour par jour (code civil, art. 586), les intérêts courus et non échus à la clôture de l'exercice constituent des produits à recevoir rattachés au compte d'immobilisation correspondant : en l'occurrence le compte 2768 "Intérêts courus", ventilable en "prêts", en "dépôts et cautionnements" et en "autres créances immobilisées".

Technique comptable

Écritures de fin d'exercice

- Débit 2768 Intérêts courus
- Crédit 7624 Revenus des prêts, ou
- Crédit 764 Revenus des valeurs mobilières de placement.

Écritures à l'échéance

Constatation des intérêts courus

- Débit 463 Autres débiteurs divers, ou autre compte de tiers intéressé
- Crédit 2768 Intérêts courus, pour la part des intérêts courus non échus constatés à la fin de l'exercice précédent
- Crédit 7624 Revenus des prêts, ou
- Crédit 764 Revenus des valeurs mobilières de placement, pour la part de l'exercice

Encaissement des intérêts

- Débit du compte financier intéressé
- Crédit 463 Autres débiteurs divers, ou autre compte de tiers intéressé

N.B. Le prélèvement forfaitaire sur les produits des placements à revenu fixe est opéré par l'établissement payeur. Mais il est à la charge du bénéficiaire des revenus qui doit enregistrer, d'une part, en produit, les intérêts bruts acquis, d'autre part, en charge, le prélèvement forfaitaire les concernant au compte 6358 - Autres droits.

COMPTE 28 - AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS

L'amortissement répond à un double objectif :

- constater comptablement la diminution de la valeur des éléments d'actif se dépréciant
- préparer le renouvellement des biens acquis.

Une charge est en effet constatée dans la section de fonctionnement (au compte 68) avec en contrepartie une ressource à la section des opérations en capital.

Toutefois, les établissements publics n'ont pas toujours à assumer la charge du renouvellement de certains biens inscrits à leur bilan. Dans ce cas, l'amortissement constaté doit faire l'objet d'une neutralisation (cf. commentaires des comptes 283 et 284).

Le compte 28 présente les subdivisions suivantes :

280 - Amortissements des immobilisations incorporelles
- 2801 - Frais d'établissement
- 2803 - Frais de recherche et de développement
- 2805 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, droits et valeurs similaires (même ventilation que le compte 205)
- 2806 - Droit au bail
- 2808 - Autres immobilisations incorporelles

281 - Amortissements des immobilisations corporelles
- 2812 - Agencements - Aménagements de terrains
- 2813 - Constructions (même ventilation que compte 213)
- 2814 - Constructions sur sol d'autrui (même ventilation que le compte 214)
- 2815 - Installations techniques, matériels et outillages (même ventilation que le compte 215)
- 2818 - Autres immobilisations corporelles (même ventilation que le compte 218)

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

284 - Amortissements des immobilisations corporelles dont la charge du renouvellement n'incombe pas à l'établissement (mêmes subdivisions que le compte 280)

COMPTE 280 AMORTISSEMENT DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

COMPTE 281 AMORTISSEMENT DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Lorsque la charge du renouvellement des biens inscrits au bilan de l'établissement lui incombe, il convient de pratiquer un amortissement « classique » selon la technique exposée ci-après.

L'ensemble des éléments relatifs aux amortissements est développé au chapitre 4 concernant les opérations de fin d'exercice.

Technique comptable

En fin d'exercice

- Débit 681 Dotations aux amortissements et provisions (charges d'exploitation), ou
- Débit 686 Dotations aux amortissements et provisions (charges financières), ou
- Débit 687 Dotations aux amortissements et provisions (charges exceptionnelles)
- Crédit de la subdivision intéressée du compte 280 ou du compte 281

COMPTE 283 AMORTISSEMENT DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES DONT LA CHARGE DU RENOUVELLEMENT N'INCOMBE PAS À L'ÉTABLISSEMENT

COMPTE 284 AMORTISSEMENT DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES DONT LA CHARGE DU RENOUVELLEMENT N'INCOMBE PAS À L'ÉTABLISSEMENT

Lorsque la charge de renouvellement des biens dont dispose l'établissement ne lui incombe pas (il s'agit le plus souvent de biens remis en dotation ou en affectation dont il n'est pas propriétaire), il ne lui est pas nécessaire de dégager des ressources pour financer ce renouvellement. Toutefois, il est indispensable de constater la diminution de valeur de ces éléments d'actif par un amortissemnt constaté aux comptes 283 et 284.

Afin de ne pas obérer le budget des établissements, cette charge est ensuite neutralisée par la constatation d'un produit exceptionnel de même montant.

Cette nouvelle technique d'amortissement « neutralisé » vient se substituer à l'amortissement pour ordre (ou dépréciation) comptabilisé aux comptes 28 bis et 1069, en vigeur dans la précédente version de l'instruction M 91.

L'ensemble des éléments relatifs aux amortissements neutralisés est développé au chapitre 5 concernant les opérations de fin d'exercice.

Technique comptable

Constatation de l'amortissement

- Débit 681 Dotations aux amortissements et provisions (charges d'exploitation), ou
- Débit 686 Dotations aux amortissements et provisions (charges financières), ou
- Débit 687 Dotations aux amortissements et provisions (charges exceptionnelles)
- Crédit de la subdivision intéressée du compte 283 ou du compte 284

Neutralisation de l'amortissement

- Débit subdivision intéressée du compte 102 Biens mis à disposition des établissements, ou
- Crédit 776 Produits issus de la neutralisation des amortissements

COMPTE 29 PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES IMMOBILISATIONS

Les provisions pour dépréciation des immobilisations procèdent de la constatation d'un amoindrissement de la valeur d'un élément de l'actif immobilisé résultant de causes dont les effets ne sont pas nécessairement irréversibles.

Elles résultent de l'évaluation comptable des moins-values qu'il est raisonnable d'envisager sur les éléments d'actif non amortissables. A la différence des provisions pour risques et charges, elles expriment des corrections d'actif de sens négatif.

Si elles sont généralement afférentes à des immobilisations non amortissables (exemple : terrains), elles peuvent néanmoins concerner également les dépréciations exceptionnelles subies par des immobilisations amortissables, lorsqu'en raison de leur caractère non définitif ces dépréciations ne peuvent être raisonnablement inscrites à un compte d'amortissement.

Les écritures de provision constituent des opérations budgétaires d'ordre.

Le compte 29 présente les subdivisions suivantes :

290 - Provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles

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

291 - Provisions pour dépréciation des immobilisations corporelles

2911 - Terrains

293 - Provisions pour dépréciation des immobilisations en cours

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

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

2961 - Titres de participation et parts dans les associations, syndicats et organismes divers
2966 - Autres formes de participations
2967 - Créances rattachées à des participations
2968 - Créances rattachées à des sociétés en participation

297 - Provisions pour dépréciation des autres immobilisations financières

2971 - Titres immobilisés (droit de propriété)
2972 - Titres immobilisés (droit de créance)
2974 - Prêts

29743 - Prêts au personnel

297431 - Accession à la propriété
297432 - Équipement mobilier et ménager
297433 - Frais annexes à la location d'un logement
297434 - Acquisitions de véhicules
297438 - Autres prêts au personnel

29748 - Autres prêts

2975 - Dépôts et cautionnements

29751 - Dépôts
29755 - Cautionnements

2976 Autres créances immobilisées

29761 - Créances diverses
29768 - Intérêts courus

Technique comptable

Constitution de provision ou variation en augmentation d'une provision déjà constituée

- Débit 681 Dotations aux amortissements et provisions (charges d'exploitation), ou
- Débit 686 Dotations aux amortissements et provisions (charges financières), ou
- Débit 687 Dotations aux amortissements et provisions (charges exceptionnelles)
- Crédit subdivision intéressée du compte 29

Annulation d'une provision devenue sans objet ou variation en diminution d'une provision

- Débit subdivision intéressée du compte 29
- Crédit subdivision intéressée du compte 78 Reprises sur amortissements et provisions

Cession d'immobilisation ayant donné lieu à provision

- Débit subdivision intéressée du compte 29
- Crédit 787 Reprises sur provisions (à inscrire dans les produits exceptionnels)

5. COMPTES DE CLASSE 3 : COMPTES DE STOCKS ET D'EN COURS

5.1. DÉFINITION

Les stocks et productions en cours sont définis comme l'ensemble de biens ou de services qui interviennent dans le cycle d'exploitation de l'établissement pour être, soit vendus en l'état ou au terme d'un processus de production à venir ou en cours, soit consommés au premier usage.

Les stocks proprement dits comprennent :

les marchandises, c'est-à-dire tout ce que l'établissement achète pour revendre en l'état ;

- les approvisionnements, à savoir, les matières premières et fournitures (objets et substances plus ou moins élaborés destinés à entrer dans la composition des produits traités ou fabriqués, et les autres approvisionnements, constitués par les matières consommables et les fournitures consommables (objets et substances plus ou moins élaborés, consommés au premier usage ou rapidement et qui concourent au traitement, à la fabrication ou à l'exploitation, sans entrer dans la composition des produits traités) ;
- les produits, à savoir, les produits intermédiaires (ayant atteint un stade d'achèvement mais destinés à entrer dans une nouvelle phase du circuit de production), les produits finis, ayant atteint un stade d'achèvement définitif dans le cycle de production) et les produits résiduels ou matières de récupération (constitués par les déchets et rebuts de fabrication).

Les productions en cours sont des biens ou services en cours de formation au travers d'un processus de production :

- les productions de biens sont des produits ou travaux en cours ;
- les productions de services sont des études ou des prestations de services en cours.

Seuls sont considérés comme des stocks les produits qui sont la propriété de l'établissement. En font donc partie les biens mentionnés ci-dessus en consignation ou en dépôt chez des tiers.

5.2. EVALUATION DES STOCKS

5.2.1. A la date d'entrée des stocks et productions en cours dans le patrimoine de l'établissement

Le montant porté en comptabilité est égal aux coûts d'acquisition, augmentés, s'il y a lieu, des coûts qui ont été engagés pour les amener à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.

Le coût d'acquisition d'un bien est déterminé par l'addition des éléments suivants :

- le prix d'achat (après déduction des taxes légalement récupérables), c'est-à-dire le montant en francs résultant de l'accord des parties à la date de l'opération ;
- les frais accessoires, c'est-à-dire les charges directement liées à l'acquisition et à la mise en état d'utilisation du bien, ainsi que les charges indirectes dans la mesure où elles peuvent être rattachées à cette acquisition.

Le coût de production d'un bien est déterminé par l'addition des éléments suivants :

- le coût d'acquisition des matières et fournitures, évalué comme indiqué ci-dessus ;
- les charges directes de production ;
- les charges indirectes de production dans la mesure où elles peuvent être rattachées à la production du bien.

Le coût d'entrée ne comprend que les seuls éléments qui interviennent normalement dans sa formation. Les pertes et gaspillages en sont exclus. L'imputation des frais fixes de production au coût de transformation est basée sur la capacité normale de production (imputation rationnelle). La part de frais fixes non imputés en raison de la sous-activité (production inférieure à la capacité normale), constitue une charge de l'exercice.

Cette capacité normale est pour chaque établissement définie en fonction des moyens dont il dispose et de la production qu'il peut raisonnablement en attendre.

Pour les articles ou catégories individualisables de choses de genre qui ne sont pas interchangeables, ainsi que pour ceux qui sont matériellement identifiés et affectés à des produits spécifiques (corps certains), le coût d'entrée est déterminé catégorie par catégorie ou article par article.

Pour les articles interchangeables qui, à l'intérieur de chaque catégorie ne peuvent être unitairement identifiés après leur entrée en magasin, le coût d'entrée est considéré comme égal au total formé par :

- le coût des stocks à l'arrêté du précédent exercice, considéré comme un coût d'entrée dans les comptes de l'exercice ;
- le coût d'entrée des achats de l'exercice.

Ce total est réparti entre les articles consommés et les existants par la méthode "premier entré/premier sorti" (PEPS) ou une méthode de coût moyen pondéré.

Le coût moyen pondéré est constitué par le prix d'achat majoré des frais accessoires d'achat et, éventuellement, des frais d'approvisionnement.

Après chaque entrée et pour chaque nature de marchandises ou de matières, il se détermine selon la formule suivante :

$$\frac{\text{valeur du stock précédent + coût des achats entrés en stock}}{\text{quantité stock précédent + quantité achetée}}$$

Le coût de production moyen pondéré s'applique aux stocks de produits intermédiaires et de produits. Il est déterminé par le rapport :

$$\frac{\text{valeur du stock précédent + coût de la production entrée en stock}}{\text{quantité stock précédent + quantité produite entrée en stock}}$$

5.2.2. A l'inventaire

L'évaluation des stocks et productions en cours est faite à leur valeur actuelle.

Les stocks et productions en cours doivent être évalués unité par unité.

L'unité d'inventaire est la plus petite partie qui peut être inventoriée sous chaque article de la nomenclature de l'établissement.

5.2.3. A l'arrêté des comptes

La valeur comptable des stocks et productions en cours est déterminée comme suit.

L'évaluation est faite distinctement en comparant leur coût d'entrée et leur valeur actuelle (lorsque cette valeur actuelle est déterminée par référence à un prix de marché, elle est calculée nette de frais de distribution). C'est la plus basse des deux valeurs comparées qui est prise en compte. Si la valeur prise en compte est la valeur actuelle, celle-ci est présentée à partir du coût d'entrée par application à ce dernier d'une provision pour dépréciation.

Toutefois, le coût d'entrée comparé à la valeur actuelle - lorsqu'il est plus élevé que celle-ci - est maintenu pour les stocks et productions en cours qui ont fait l'objet d'un contrat de vente ferme dont l'exécution doit intervenir ultérieurement, dès lors que le prix de vente stipulé couvre à la fois ce coût et la totalité des frais restant à supporter pour la bonne exécution du contrat.

Il en va de même pour la fixation de la valeur des approvisionnements entrant dans la fabrication de produits qui ont fait l'objet d'un contrat de vente ferme, dès lors que ces stocks d'approvisionnements ont été individualisés et que le prix de vente couvre à la fois le coût d'entrée de ces approvisionnements, les coûts de transformation et la totalité des frais restant à supporter pour la bonne exécution du contrat.

5.2.4. Évaluation des stocks détenus à l'étranger

La valeur en devises étrangères de stocks détenus à l'étranger est convertie en francs, en fin d'exercice, à un cours égal, pour chaque nature de marchandises, matières et produits en stock, à la moyenne pondérée des cours pratiqués à la date d'achat ou d'entrée en magasin des éléments considérés. En cas de difficulté d'application de cette méthode calcul, l'établissement peut utiliser une autre méthode dans la mesure où elle n'est pas susceptible d'affecter sensiblement les résultats.

Des provisions pour dépréciation sont constituées si la valeur au jour de l'inventaire, compte tenu du cours du change audit jour, est inférieure à la valeur d'entrée en compte.

5.3. CLASSEMENT

Pour les stocks et les en-cours, deux critères de classement ont été retenus :

- la nature physique du bien ou la nature du service ;
- l'ordre chronologique du cycle de production (approvisionnement, production en cours, production).

Pour le classement des biens et des services acquis à l'extérieur et nécessaires à l'exercice de ses activités, l'établissement utilise le critère de la nature physique.

Il établit la nomenclature des biens qui correspond le mieux à ses besoins internes de gestion.

Lorsque l'établissement utilise concurremment et indistinctement une matière achetée et un produit intermédiaire ou fini fabriqué par lui en tous points semblables et ne se distinguant que par leur origine, il peut n'ouvrir qu'un seul compte pour cette matière ou ce produit. Il en est de même lorsqu'une marchandise et un produit fini en tous points semblables sont utilisés en vue de la vente.

Les biens pour lesquels une décision d'immobilisation a été prise ne figurent pas dans les stocks. Ils sont comptabilisés dans la classe des immobilisations.

La classe 3 présente les comptes et subdivisons suivants :

31 - Matières premières et fournitures

311 - Matière A

312 - Matière B

317 - Fournitures A, B, C ...

32 - Autres approvisionnement

321 - Matières consommables

3211 - Carburants

322 - Fournitures consommables

3221 - Combustibles
3222 - Produits d'entretien
3223 - Fournitures d'atelier
3224 - Fournitures de magasin
3225 - Fournitures de bureau
3228 - Autres fournitures consommables

326 - Emballages

33 - En-cours de production de biens

331 - Produits en cours
335 - Travaux en cours

34 - En-cours de production de services

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

35 - Stocks de produits

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

37 - Stocks de marchandises

371 - Marchandise A
372 - Marchandise B

39 - Provisions pour dépréciation des stocks et en-cours

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

5.4. MÉTHODES DE SUIVI D'INVENTAIRE

Pour suivre leurs stocks, les établissements ont le choix entre procéder à un dénombrement périodique et au moins annuel, à savoir, la méthode de l'inventaire intermittent ou organiser un suivi continu qui permette à l'établissement de connaître à chaque instant les quantités détenues, à savoir, la méthode de l'inventaire permanent.

5.4.1. Le système de l'inventaire intermittent

Dans ce système, le plus simple, l'aspect patrimonial des stocks est laissé de côté et la classe 3 n'est pas mouvementée en cours d'année.

Dès la livraison, tous les achats sont considérés uniquement comme des charges d'exploitation et débités au compte 60. Les ventes sont créditées au compte 70.

Cependant, cette procédure n'est pas suffisante, car :

- elle ne permet pas d'inscrire à l'actif du bilan le stock existant à la date de l'inventaire ;
- elle fausse le résultat dans la mesure où les charges comprennent également les articles achetés et non vendus.

Il convient donc d'extraire des comptes de charges les stocks restants, éléments du patrimoine.

La technique de l'inventaire intermittent implique donc, en fin d'exercice, un ajustement comptable qui permet :

- de faire apparaître le stock à l'actif du bilan ;
- d'éliminer du compte de résultat les achats non revendus.

Cette opération est effectuée grâce aux comptes de variation des stocks, 6031, 6032 et 6037 qui sont mouvementés en contrepartie des comptes 31,32 et 37, et aux comptes de variation des stocks 7133, 7134 et 7135 qui sont mouvementés en contrepartie des comptes 33, 34 et 35.

Dans un souci de clarté, les opérations afférentes aux stocks décrites ci-dessous sont chiffrées et sont distinguées entre opérations sur marchandises et opérations sur produits.

5.4.1.1. Opérations sur marchandises

Technique comptable

En N, achat en cours d'exercice de 10 articles à 100F, soit 1000F et vente de 8 articles à 150F, soit 1.200F, étant entendu que l'établissement tient une comptabilité des stocks pour le premier exercice

Pour 1.000F :

- Débit 607 Achats de marchandises
- Crédit 401 Fournisseurs

Pour 1.200F :

- Débit 411 Clients
- Crédit 707 Ventes de marchandises

A la fin de l'exercice N, après avoir procédé à l'inventaire physique des stocks, constatation des stocks existants

Pour 2 articles à 100F, soit 200F :

- Débit 37 Stocks de marchandises
- Crédit 6037 - Variation des stocks de marchandises

La balance de sortie du compte 37 est donc de 200F

En N+1, reprise au bilan d'entrée du solde du compte 37.

Achats en cours d'exercice N+1 de 7 articles à 140F, soit 980F et vente de 8 articles (parmi lesquels les deux objets en stock au début de l'année), au prix unitaire de 200F, soit 1.600F

Pour 980F

- Débit 607 Achats de marchandises
- Crédit 401 Fournisseurs

Pour 1.600F

- Débit 411 Clients
- Crédit 707 Ventes de marchandises

En fin d'exercice N+1 (par exemple dans l'optique premier entré, premier sorti)

Intégration du stock final, soit 1 article à 140F

- Débit 37 Marchandises
- Crédit 6037 Variation des stocks de marchandises

Annulation du stock initial, soit 200F

- Débit 6037 Variation des stocks de marchandises
- Crédit 37 Marchandises

Le solde du compte 37, 140F, correspond bien à la valeur du stock final qui apparaîtra au bilan et sera repris en balance d'entrée en N+2.

5.4.1.2. Opérations sur produits finis

Technique comptable

En N, achat en cours d'exercice de matières premières pour 1.000F, étant entendu que l'établissement tient une comptabilité de stocks pour le premier exercice:

- Débit 601 Achats de marchandises
- Crédit 401 Fournisseurs

La production de l'exercice est de 10 articles. Seulement 7 articles ont été vendus à la clôture de l'exercice pour un prix unitaire de 1.500F, soit 10.500F:

- Débit 411 Clients
- Crédit 701 Ventes de produits

A la fin de l'exercice N, constatation des stocks existants.

Le coût de production global est de 11.000F (soit 1.000F de matières premières + 10.000F de coût de transformation), le prix unitaire des articles est de 1.100F. Le stock de fin d'exercice est donc de 3 articles à 1.100F, soit 3.300F:

- Débit 35 Stock de produits
- Crédit 7135 Production stockée

La balance de sortie du compte 35 est donc de 3.300F.

En N+1, reprise au bilan d'entrée su solde du compte 35.

Achats en cours d'exercice N+1 pour 1.200F :

- Débit 601 Achats de matières premières
- Crédit 401 Fournisseurs

La production achevée à la clôture de l'exercice a porté sur 10 articles. Le coût de production global est de 13.200F (soit 1.200F de matières et 12.000F de coût de transformation). Le coût unitaire des 10 articles produits est donc de 1.320F.

Les ventes ont porté sur 9 articles, incluant ceux figurant en stock initial, pour un prix unitaire de 1.600F, soit 14.400F :

- Débit 411 Clients
- Crédit 701 Ventes de produits finis

En fin d'exercice N+1, intégration du stock final : 4 articles à 1.320F, soit 5.280F (par exemple méthode PEPS):

- Débit 35 Produits finis
- Crédit 7135 Production stockée

Annulation du stock initial : 3.300F

- Débit 7135 Production stockée
- Crédit 35 Produits finis

Les écritures de stocks décrites ci-dessus font l'objet d'opérations budgétaires d'ordre.

Les montants correspondants n'ont pas à être inscrits au budget, ni au niveau des décisions budgétaires modificatives. Ils sont constatés en fin d'exercice au niveau du compte financier en crédits de régularisation.

5.4.2. Le système de l'inventaire permanent

Ce système tend à sauvegarder la double nature des stocks, éléments du patrimoine et opérations génératrices de résultat.

Pour ce faire, les achats et les ventes sont comptabilisés comme dans le système de l'inventaire intermittent. mais en même temps, les comptes de stocks vont fonctionner de manière à mettre en conformité leur solde avec la situation des existants.

> Technique comptable
>
> Achats d'approvisionnements
>
> Pour la valeur d'achat
>
> - Débit subdivision intéressée du compte 60
> - Crédit 401 Fournisseurs
> - Débit 31, 32 ou 37 Stocks
> - Crédit 6031, 6032 ou 6037 Variation des stocks
>
> Cessions d'approvisionnements
>
> - Débit 411 Clients
> - Crédit subdivision intéressée du compte 70
>
> S'il s'agit de vente de marchandises, pour la valeur d'achat de ces marchandises :
>
> - Débit 6037 Variation des stocks de marchandises
> - Crédit 37 Stocks de marchandises
>
> S'il s'agit d'autres approvisionnements : ce n'est plus une cession mais une entrée en fabrication (matières) ou d'une utilisation (autres approvisionnements)
>
> - Débit 6031 ou 6032 Variation des stocks
> - Crédit 31 ou 32 Stocks
>
> Entrée en stock de produits et d'en-cours de production : ces entrées ne sont pas des achats, puisqu'il s'agit de fabrication, mais la comptabilisation de valeurs incluant des coûts successifs de production
>
> - Débit 33,34 ou 35 Stocks
> - Crédit 7133, 7134 ou 7135 Variation des stocks
>
> Sortie de stocks de produits et en-cours de production
>
> - Débit 7133, 7134 ou 7135 Variation des stocks
> - Crédit 33, 34 ou 35 Stocks

Il résulte de ces écritures que les ventes figurant au compte 70 sont automatiquement corrigées des variations de stocks de l'exercice et que le solde du compte 71 correspond, à méthode d'évaluation des stocks identique, à celui qui apparaît en inventaire intermittent.

Donnant plus d'information en cours d'exercice, ce système est plus compliqué car il implique des écritures supplémentaires et la tenue d'une comptabilité analytique permettant de chiffrer le montant du coût de production des marchandises ou produits vendus. Il est en outre confronté quotidiennement avec la question de la valorisation des stocks (voir infra). De plus, il ne dispense pas d'effectuer l'inventaire des stocks à la clôture de l'exercice pour contrôler la situation comptable des existants.

COMPTES 30 À 37

Se reporter aux opérations décrites pour l'inventaire permanent et l'inventaire intermittent.

COMPTE 39 PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATIONS DES STOCKS

Le compte 39 retrace la constatation, à la date d'inventaire, d'une perte probable sur les marchandises, matières ou produits en stock..

La constatation éventuelle d'une provision résulte de la comparaison entre la valeur d'entrée des éléments en stock et leur valeur d'inventaire, lorsque cette dernière est plus basse.

La valeur d'inventaire dont les établissements doivent tenir compte pour calculer la provision pour dépréciation correspond :

- sur le plan comptable, à la valeur actuelle ;
- sur le plan fiscal, au cours du jour à la date de l'inventaire.

La dépréciation des stocks peut également être justifiée par des risques d'ancienneté ou d'obsolescence des produits, ou par une durée d'écoulement lente des stocks.

De même, le nombre probable d'années de commercialisation d'un produit laissant prévoir un stock d'invendus peut permettre de constituer une provision pour dépréciation d'un lot, s'il apparaît que la valeur globale de ce lot au cours du jour est inférieure à son prix de revient.

En ce qui concerne les marchandises qui ne font pas l'objet d'un marché régulier et pour lesquelles il n'existe pas de cours notoirement connu, une estimation au-dessous du prix de revient n'est admise que si ces marchandises ont subi une dépréciation certaine, en raison par exemple, de détériorations matérielles, de changement de mode ou de perte de débouché.

> Technique comptable
>
> Constitution de provision
>
> - Débit 6817 Dotations aux provisions pour dépréciation des actifs circulants
> - Crédit subdivision intéressée du compte 39
>
> Réintégration de provision
>
> - Débit subdivision intéressée du compte 39
> - Crédit 7817 Reprises sur provisions pour dépréciation des actifs circulants

6. COMPTES DE CLASSE 4 : COMPTES DE TIERS

Les comptes de la classe 4 enregistrent des opérations faites en général à court terme avec les tiers et, par extension, les écritures de régularisation des charges et des produits.

Il est néanmoins utile pour l'analyse financière du bilan que les comptes de tiers comportent des subdivisions permettant d'identifier autant que de besoin les créances et les dettes en fonction de leur terme.

Sont regroupés dans les comptes de la classe 4 les comptes rattachés aux comptes de tiers et destinés à enregistrer soit des modes de financement liés aux dettes et aux créances (effets à payer, effets à recevoir), soit des dettes et des créances à venir se rapportant à l'exercice (charges à payer, produits à recevoir).

Les comptes de régularisation enregistrent d'une part, les charges et les produits comptabilisés dans l'exercice mais se rapportant directement à l'exercice ou aux exercices suivants et d'autre part, les charges comptabilisées dans l'exercice mais à répartir systématiquement sur plusieurs exercices ultérieurs.

Il convient de noter par ailleurs de noter qu'en règle générale, les opérations des comptes de classe 4 ne sont pas budgétaires. Cependant, sont inscrites au budget les charges à répartir sur plusieurs exercices, chapitre 481, soit les charges à étaler (grosses répartir à amortir notamment), ainsi que les provisions pour dépréciation des comptes de tiers (chapitres 491, 495 et 496).

COMPTE 40 FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHÉS

Figurent sous le compte 40 les dettes et avances de fonds liées à l'acquisition de biens ou de services.

Le compte 40 présente les subdivisions suivantes :

401 - Fournisseurs

- 4011 - Fournisseurs - Exercice précédent
- 4012 - Fournisseurs - Exercice courant
- 4017 - Fournisseurs - Retenues de garantie et oppositions

403 - Fournisseurs - Effets à payer

404 - Fournisseurs d'immobilisations

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

405 - Fournisseurs d'immobilisations - Effets à payer

408 - Fournisseurs - Factures non parvenues

409 - Fournisseurs débiteurs (comptes d'actif)

- 4091 - Avances et acomptes versés sur commandes[1]
- 4092 - Avances à l'UGAP
- 4096 - Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre
- 4098 - Rabais, remises et ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus

Suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle réglementation sur la TVA intra-communautaire, et pour faire apparaître le caractère intra-communautaire de certaines opérations, les établissements ont la possibilité de subdiviser le comptes "Fournisseurs" en distinguant les opérations selon qu'elles sont réalisées avec un partenaire de l'Union européenne ou non.

A cet effet, il conviendra de retenir le chiffre 2 en cinquième position pour retracer les opérations intra-communautaires. Exemple : 40112 Fournisseurs exercice courant - Union européenne.

Le chiffre 1 placé également en cinquième position pourra être retenu pour individualiser les opérations réalisées avec des partenaires n'appartenant pas à l'Union européenne ou des partenaires français. Exemple : 40111 Fournisseurs exercice précédent - Autres que de l'Union européenne.

[1] Ouvert sur autorisation du bureau D4 de la direction de la Comptabilité publique.

COMPTE 401 FOURNISSEURS

Compte 4011 Fournisseurs - Exercice précédent

Technique comptable

Opération de début d'exercice

Reprise en balance d'entrée du solde créditeur apparaissant au compte 4012 à la clôture de l'exercice précédent

- Crédit 4011 Fournisseurs - Exercice précédent

Règlements effectués pendant la journée complémentaire

- Débit 4011 Fournisseurs - Exercice précédent
- Crédit compte de disponibilités

Retenues de garantie et oppositions effectuées pendant la journée complémentaire

- Débit 4011 Fournisseurs - Exercice précédent
- Crédit 4017 Fournisseurs - Retenues de garantie et oppositions

Dépenses des comptables secondaires ou des régisseurs ordonnancées pendant la période complémentaire

- Débit 4011 Fournisseurs - Exercice précédent
- Crédit 4722 Dépenses des comptables secondaires à vérifier, ou
- Crédit 4725 Dépenses des régisseurs à vérifier

Dépenses à régulariser

- Débit 4011 Fournisseurs - Exercice précédent
- Crédit 4728 Autres dépenses à régulariser

Compte 4012 Fournisseurs - Exercice courant

Technique comptable

Prise en charge des factures d'achats de biens ou de prestations de services mandatées au cours de l'exercice jusqu'à la fin de la période complémentaire

- Débit compte concerné de la classe 6, pour le montant hors taxes ou TTC selon le cas
- Débit 4096 Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre, le cas échéant
- Débit 4456 TVA déductible, pour le montant des taxes récupérables
- Crédit 4012 Fournisseurs - Exercice courant

Jusqu'au 31 décembre de l'exercice considéré

Règlements effectués aux fournisseurs

- Débit 4012 Fournisseurs - Exercice courant
- Crédit du compte de disponibilités

Retenues de garanties et oppositions

- Débit 4012 Fournisseurs - Exercice courant
- Crédit 4017 Fournisseurs - Retenues de garanties et oppositions

Jusqu'à la fin de la période complémentaire

Comptabilisation d'avoirs reçus à l'occasion de retours de marchandises au fournisseur et ayant fait l'objet d'ordres de reversement

- Débit 4012 Fournisseurs - Exercice courant
- Crédit compte de classe 6 intéressé

Comptabilisation des rabais, remises et ristournes obtenus hors facture et ayant fait l'objet d'un ordre de reversement

- Débit 4012 Fournisseurs - Exercice courant
- Crédit 609 Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats

A la fin de la période complémentaire, le solde créditeur du compte 4012 est repris au bilan d'entrée de l'exercice suivant au crédit du compte 4011.

Compte 4017 Fournisseurs - Retenues de garantie et oppositions

Technique comptable

Comptabilisation des sommes précomptées à la suite des oppositions, saisies-arrêts, cessions et retenues de garantie

- Débit 4011 Fournisseurs - Exercice précédent, ou
- Débit 4012 Fournisseurs - Exercice courant, ou
- Débit 403 Fournisseurs - Effets à payer, ou
- Débit 408 Fournisseurs - Factures non parvenues
- Crédit 4017 Retenues de garanties et oppositions

Paiement des oppositions ou restitution des retenues de garantie

- Débit 4017 Retenues de garantie et oppositions
- Crédit compte de disponibilités

COMPTE 403 FOURNISSEURS - EFFETS À PAYER

Ce compte retrace les opérations relatives aux paiements effectués par lettre de change-relevé (LCR). Sur les modalités de mise en oeuvre de ce mode de règlement, se reporter à l'instruction n° 91-75-B1-MO-M1-M2-M3-M5-M6 P-R du 7 juin 1991.

Technique comptable

Prise en charge d'un ordre de paiement LCR

- Débit compte de classe 6 intéressé
- Crédit 403 Fournisseurs - Effets à payer

Paiement à l'échéance de la LCR

- Débit 403 Fournisseurs - Effets à payer
- Crédit compte de disponibilités

Prise en charge d'intérêts moratoires à régler par LCR

- Débit compte de classe 6 intéressé
- Crédit 403 Fournisseurs - Effets à payer

Comptabilisation d'une opposition reçue avant le règlement

- Débit 403 Fournisseurs - Effets à payer
- Crédit 4017 Fournisseurs - Retenues de garanties et oppositions

COMPTE 404 FOURNISSEURS D'IMMOBILISATIONS

Compte 4041 Fournisseurs d'immobilisations - Exercice précédent

Technique comptable

Opérations de début d'exercice

Reprise au bilan d'entrée du montant du solde créditeur apparaissant au compte 4042 à la clôture de l'exercice précédent.

- Crédit 4041 Fournisseurs d'immobilisations - Exercice précédent

Règlements effectués pendant la période complémentaire

- Débit 4041 Fournisseurs d'immobilisations - Exercice précédent
- Crédit compte de disponibilités

Retenues de garantie et oppositions opérées pendant la période complémentaire

- Débit 4041 Fournisseurs d'immobilisations - Exercice précédent
- Crédit 4047 Fournisseurs d'immobilisations - Retenues de garantie et oppositions

Dépenses des comptables secondaires ou des régisseurs ordonnancées pendant la période complémentaire

- Débit 4041 Fournisseurs d'immobilisations - Exercice précédent
- Crédit 4722 Dépenses des comptables secondaires à vérifier, ou
- Crédit 4725 Dépenses des comptables régisseurs à vérifier

Dépenses à régulariser

- Débit 4041 Fournisseurs d'immobilisations - Exercice précédent
- Crédit 4728 - Autres dépenses à régulariser

Compte 4042 Fournisseurs d'immobilisations - Exercice courant

Technique comptable

Acquisitions d'immobilisations

- Débit des comptes d'immobilisations intéressés pour le montant T.T.C. ou hors taxes, selon le cas
- Débit 4456 TVA déductible (en cas d'immobilisations comptabilisées hors taxes)
- Crédit 4042 Fournisseurs d'immobilisations - Exercice courant

Jusqu'au 31 décembre de l'exercice considéré

Règlements effectués aux fournisseurs

- Débit 4042 Fournisseurs d'immobilisations - Exercice courant
- Crédit compte de disponibilités

Retenues de garanties et oppositions

- Débit 4042 Fournisseurs d'immobilisations - Exercice courant
- Crédit 4017 Fournisseurs d'immobilisations - Retenues de garantie et oppositions

Dépenses à régulariser

- Débit 4042 Fournisseurs d'immobilisations - Exercice courant
- Crédit 4728 Autres dépenses à régulariser

Régularisation d'avances et acomptes versés sur immobilisations

- Débit 4042 Fournisseurs d'immobilisations - Exercice courant
- Crédit 237 Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles, ou
- Crédit 238 Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles

Reprise du bilan de sortie

- Le solde créditeur du compte 4042 apparaissant à la fin de la période complémentaire est repris au bilan d'entrée de l'exercice suivant au crédit du compte 4041.

Compte 4047 Fournisseurs d'immobilisations - Retenues de garantie et oppositions

Technique comptable

Comptabilisation des sommes précomptées à la suite des oppositions, saisies-arrêts, cessions et retenues de garantie

- Débit 4041 Fournisseurs d'immobilisations - Exercice précédent, ou
- Débit 4042 Fournisseurs d'immobilisations - Exercice courant, ou
- Débit 405 Fournisseurs d'immobilisations- Effets à payer, ou
- Débit 408 Fournisseurs - Factures non parvenues
- Crédit 4047 Fournisseurs d'immobilisations - Retenues de garanties et oppositions

Paiement des oppositions ou restitution des retenues de garantie

- Débit 4047 Retenues de garantie et oppositions
- Crédit du compte de disponibilités

COMPTE 405 FOURNISSEURS D'IMMOBILISATIONS - EFFETS À PAYER

Ce compte retrace les opérations relatives aux paiements effectués par lettre de change-relevé (LCR). Sur les modalités de mise en oeuvre de ce mode de règlement, se reporter à l'instruction n° 91-75-B1-MO-M1-M2-M3-M5-M6 P-R du 7 juin 1991.

Technique comptable

Prise en charge d'un ordre de paiement LCR

- Débit compte de classe 2 intéressé
- Crédit 405 Fournisseurs d'immobilisations - Effets à payer

Paiement à l'échéance de la LCR

- Débit 405 Fournisseurs d'immobilisations- Effets à payer
- Crédit compte de disponibilités

Prise en charge d'intérêts moratoires à régler par LCR

- Débit compte de classe 2 intéressé
- Crédit 405 Fournisseurs d'immobilisations- Effets à payer

Comptabilisation d'une opposition reçue avant le règlement

- Débit 405 Fournisseurs d'immobilisations- Effets à payer
- Crédit 4047 Fournisseurs d'immobilisations- Retenues de garanties et oppositions

COMPTE 408 FOURNISSEURS - FACTURES NON PARVENUES

Est comptabilisé au compte 408 le montant évaluatif des dépenses qui n'ont pu être ordonnancées avant la clôture de l'exercice, notamment à défaut de production par les créanciers à cette même date des justifications établissant leurs droits, à condition que le montant desdites charges soit suffisamment connu et évaluable.

Technique comptable

Comptabilisation des factures non parvenues (technique des charges à payer)

- Débit comptes intéressés de la classe 6
- Crédit 408 Fournisseurs - Factures non parvenues

Comptabilisation des retenues de garantie et oppositions exécutées

- Débit 408 Fournisseurs - Factures non parvenues
- Crédit 4017 Fournisseurs - Retenues de garanties et oppositions, ou
- Crédit 4047 Fournisseurs d'immobilisations - Retenues de garanties et oppositions

Paiements effectués après liquidation définitive de la charge

- Débit 408 Fournisseurs - Factures non parvenues
- Crédit compte de disponibilités

Ajustements résultant de la liquidation : si le montant définitif de la charge est supérieur à son évaluation, il convient d'émettre un ordre de dépense pour la différence. Dans le cas où le montant définitif de la charge est inférieur à son évaluation, il convient d'émettre un ordre de recette pour la différence.

COMPTE 409 FOURNISSEURS DÉBITEURS - COMPTES D'ACTIF

Compte 4091 Avances et acomptes versés sur commandes

S'ils y ont été autorisés par le bureau D4 de la direction de la Comptabilité publique, les établissements peuvent comptabiliser en cours d'exercice au compte 4091 les avances et acomptes versés à des tiers pour des opérations en cours de réalisation.

En fin d'exercice, *les avances et acomptes concernant des commandes d'immobilisations* qui n'auraient pas été imputés *directement* aux subdivisions du compte 23, doivent être virés, selon le cas, soit au compte 237 soit au compte 238.

Technique comptable

Comptabilisation des avances en cours d'exercice

- Débit 4091 Fournisseurs - Avances et acomptes versés sur commandes
- Crédit compte de disponiblités

Réception de la facture ou du mémoire

- Débit compte de charges ou d'immobilisations concerné, pour le montant TTC ou HT, selon le cas, de la facture ou du mémoire
- Débit 4456 TVA déductible, le cas échéant
- Crédit 4091 Fournisseurs - Avances et acomptes versés sur commandes, pour le montant de l'avance
- Crédit compte de fournisseurs intéressé, pour le montant restant dû

Opération de fin d'exercice dans le cas où les opérations sur immobilisations n'ont pas été imputées directement aux subdivisions du compte 23

- Débit 237 Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles, ou
- Débit 238 Avances et acomptes versés sur commandes d' immobilisations corporelles
- Crédit 4091 Fournisseurs -Avances et acomptes versés sur comandes

Compte 4092 Avances à l'UGAP

Le compte 4092 traduit la situation des avances faites à l'UGAP en vue de l'acquisition de véhicules automobiles ou de matériel. L'utilisation de ce compte est obligatoire lorsque l'établissement fait appel au concours de cet établissement pour de telles acquisitions.

Technique comptable

Provisions versées à l'UGAP

- Débit 4092 Avances à l'UGAP
- Crédit compte de disponibilités

Achats ayant donné lieu à ordonnancement

- Débit compte intéressé de classe 2 ou 6
- Crédit 4092 Avances à l'UGAP, et le cas échéant
- Crédit compte de tiers ou de disponibilités pour le solde

Excédents de provision reversés par l'UGAP

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4092 Avances à l'UGAP

Compte 4096 Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre

Technique comptable

Consignation par les fournisseurs d'emballages ou de matériels, pour le montant de la consignation

- Débit 4096 Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre
- Crédit 401 Fournisseurs

Restitution des emballages ou matériels au prix de la consignation

- Débit 401 Fournisseurs
- Crédit 4096 Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre

Restitution des emballages ou matériels pour un prix inférieur à celui de la consignation

- Débit 401 Fournisseurs, pour le montant de la reprise
- Débit 6136 Malis sur emballages, pour la différence entre le prix de la reprise et celui de la consignation
- Crédit 4096 Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre

Conservation par l'établissement des emballages ou matériels consignés

- Débit 602 Achats stockés - Autres approvisionnements
- Crédit 4096 Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre

Compte 4098 Rabais, remises et ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus

Sont comptabilisés en fin d'exercice au compte 4098 les différents rabais, remises et ristournes dont l'établissement a connaissance mais dont il n'a pas reçu la notification. Ce sont des produits à recevoir.

> Technique comptable
>
> Opérations de fin d'exercice : constatation des rabais, remises, ristournes et avoirs à obtenir
>
> - Débit 4098 Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus
> - Crédit compte de charges intéressé
>
> Réception de la notification des rabais, remises, ristournes et avoirs obtenus
>
> - Débit subdivision intéressée du compte de fournisseurs
> - Crédit 4098 Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus

COMPTE 41 CLIENTS ET COMPTES RATTACHÉS

Figurent au compte 41 les créances liées à la vente de biens ou de services rattachés au cycle d'exploitation de l'établissement.

Le compte 41 présente les subdivisions suivantes :

411 - Clients

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

412 - Étudiants

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

416 - Créances contentieuses

418 - Clients - Ordres de recettes à établir

419 - Clients créditeurs (comptes de passif)

- 4191 - Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes en cours
- 4192 - Étudiants - Avances et acomptes reçus
- 4196 - Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés
- 4198 - Clients - Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir

Suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle réglementation sur la TVA intra-communautaire, et pour faire apparaître le caractère intra-communautaire de certaines opérations, les établissements ont la possibilité de subdiviser le comptes "Clients" en distinguant les opérations selon qu'elles sont réalisées avec un partenaire de l'Union européenne ou non.

A cet effet, il conviendra de retenir le chiffre 2 en cinquième position pour retracer les opérations intra-communautaires. Exemple : 41112 Clients exercice courant - Union européenne.

Le chiffre 1 placé également en cinquième position pourra être retenu pour individualiser les opérations réalisées avec des partenaires n'appartenant pas à l'Union européenne ou des partenaires français. Exemple : 41111 Clients exercice précédent - Autres que de l'Union européenne.

Compte 4111 Clients - Exercices antérieurs

Technique comptable

Opération de début d'exercice : reprise en balance d'entrée du montant du solde au 31 décembre du compte portant le même numéro en gestion précédente et du solde du compte 4112 Clients - Exercice courant, apparaissant à la clôture de l'exercice précédent :

- Débit 4111 Clients - Exercices antérieurs

Encaissements effectués

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4111 Clients - Exercices antérieurs

Comptabilisation des recettes des comptables secondaires ou des régisseurs ayant fait l'objet de titres de perception émis pendant la journée complémentaire

- Débit 4712 Recettes des comptables secondaires à vérifier, ou
- Débit 4715 Recettes des régisseurs à vérifier
- Crédit 4111 Clients - Exercices antérieurs

Compte 4112 Clients - Exercice courant

Technique comptable

Jusqu'à la fin de la période complémentaire,

Comptabilisation des factures de ventes de biens ou de prestations de services ordonnancées

- Débit 4112 Clients - Exercice courant
- Crédit 4196 Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés, le cas échéant
- Crédit 4457 TVA collectée, pour le montant de la taxe collectée
- Crédit subdivision intéressée du compte 70, pour le montant hors taxes

Comptabilisation des ordres de reversement

- Débit 4112 Clients - Exercice courant
- Crédit subdivision intéressée de la classe 6

Comptabilisation des annulations et réduction de recettes

- Débit du compte ayant supporté l'imputation initiale de la recette
- Crédit 4112 Clients - Exercice courant

Comptabilisation des factures d'avoir établies par l'établissement lors du retour de marchandises par les clients ayant donné lieu à l'émission d'un ordre de réduction de recettes

- Débit compte de la classe 7 intéressé
- Crédit 4112 Clients - Exercice courant

Réception d'un billet à ordre ou acceptation d'une lettre de change, dans le cas où l'établissement a été autorisé à recourir à une telle procédure

- Débit 413 Clients - Effets à recevoir sur ventes de biens ou de prestations de services
- Crédit 4112 Clients - Exercice courant

Comptabilisation des réductions sur ventes accordées par l'établissement

- Débit 709 Rabais, remises et ristournes accordés par l'établissement
- Crédit 4112 Clients - Exercice courant

Régularisation des avances et acomptes reçus

- Débit 4191 Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes en cours
- Crédit 4112 Clients - Exercice courant

Jusqu'au 31 décembre de l'exercice considéré

Comptabilisation des règlements reçus des clients

- Débit compte de trésorerie intéressé
- Crédit 4112 Clients - Exercice courant

Reprise du bilan de sortie : le solde débiteur du compte 4112 apparaissant à la fin de la période complémentaire de l'exercice considéré est repris au bilan d'entrée de l'exercice suivant au crédit du compte 4111.

Compte 4117 Retenues de garantie

Technique comptable

Comptabilisation des retenues effectuées par les clients sur le prix convenu

- Débit 4117 Retenues de garantie
- Crédit compte client intéressé

Restitution de la retenue par le client

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4117 Retenues de garantie

Compte 412 Étudiants

Ce compte est ouvert dans la nomenclature comptable des établissements ayant une activité d'enseignement. Il permet à ces établissements d'individualiser une catégorie homogène de débiteurs correspondant à une activité spécifique de l'établissement. Le compte 412 fonctionne comme le compte 411 Clients.

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

Ce compte n'est ouvert que dans les établissements dont les textes autorisent les redevables à s'acquitter par remises d'effets de commerce (art. 24 du décret du 29 décembre 1962).

Technique comptable

Entrée des effets en portefeuille

- Débit 413 Effets à recevoir sur ventes de biens ou de prestations de services
- Crédit 411 Clients

A la date d'échéance de l'effet ou à la date de l'escompte

- Débit compte de disponibilités, pour le montant effectivement encaissé
- Débit 627 Services bancaires et assimilés, pour le montant de la commission de gestion prélevée par la banque
- Débit 6616 Intérêts bancaires sur opérations de financement, pour le montant de l'escompte (frais financiers)
- Crédit 413 Effets à recevoir sur ventes de biens ou de prestations de services

A la date de l'escompte des effets, la comptabilité des engagements hors bilan enregistre :

- en débit, le montant des créances escomptées non échues ;
- en crédit, le montant des effets circulant sous l'endos de l'établissement correspondant au financement obtenu.

Les écritures d'annulation sont passées à une date postérieure à celle de l'échéance des effets, après l'expiration des délais de recours.

En cas de renvoi de l'effet par l'établissement de crédit[1] , pour non-paiement ou toute autre cause (notamment réclamation ou refus d'acceptation ou irrégularité de l'effet), le remboursement du crédit d'escompte entraîne au bilan, à concurrence de la perte probable :

- une inscription au crédit du compte de l'établissement prêteur ;
- le rétablissement à l'actif de la créance initiale et, le cas échéant, la constitution d'une provision pour dépréciation.

Hors bilan (annexe), il entraîne le remboursement du crédit d'escompte dans les engagements, la contre-passation des écritures d'engagement afférentes à l'effet retourné.

COMPTE 416 CRÉANCES CONTENTIEUSES

Technique comptable

Comptabilisation des créances que l'établissement possède à l'encontre de clients dont la solvabilité apparaît douteuse

- Débit 416 Créances contentieuses
- Crédit 411 Clients

Comptabilisation des encaissements

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 416 Créances contentieuses

Comptabilisation des créances admises en non-valeur ou ayant fait l'objet d'une remise gracieuse

- Débit 6714 Créances devenues irrécouvrables
- Crédit 416 Créances contentieuses

COMPTE 418 CLIENTS - ORDRES DE RECETTES À ÉTABLIR

Technique comptable

Comptabilisation en fin d'exercice des produits de toute nature acquis à l'établissement mais dont le montant, non définitivement arrêté, n'a pas encore fait l'objet d'une pièces justificative (facture)

- Débit 418 Clients - Ordres de recettes à établir
- Crédit compte de classe 7 intéressé

Comptabilisation des encaissements

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 418 Clients - Ordres de recettes à établir

[1] Dans certains cas où le remettant reçoit un avis de non paiement, l'établissement de crédit conserve l'effet, qu'il y ait ou non contrepassation dans les comptes de cet établissement. La contrepassation entraîne une opération symétrique dans les comptes de l'établissement public.

En absence de toute contrepassation, une provision pour risque est constituée par l'établissement public.

Après la liquidation définitive du produit correspondant, les ajustements éventuels en plus ou en moins sont constatés comme ci-après :

1 émission d'un ordre de recettes au compte intéressé de la classe 7 ;

2 émission d'un mandat imputable au compte de charge approprié (voir les commentaires de présentation des classes 6 et 7), selon que la régularisation a trait à l'exploitation normale et courante de l'établissement ou à des opérations exceptionnelles.

COMPTE 419 CLIENTS CRÉDITEURS

Compte 4191 Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes en cours

Ce compte enregistre les avances et acomptes reçus par l'établissement sur les commandes à livrer, les travaux à exécuter ou les services à rendre.

Technique comptable

Réception des avances et acomptes

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4191 Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes en cours

Emission de la facture

- Débit 4191 Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes en cours, pour le montant de l'avance
- Débit 411 Clients, pour le solde restant à devoir
- Crédit compte intéressé de la classe 7, pour le total de la facture

Compte 4192 Etudiants - Avances et acomptes reçus

Pour les établissements ayant une activité d'enseignement, ce compte fonctionne compte le compte 4191.

Compte 4196 Clients -Dettes pour emballages et matériels consignés

Technique comptable

Facturation par l'établissement à ses clients au titres des consignations d'emballages ou de matériels

- Débit 411 Clients
- Crédit 4196 Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés

Restitution de l'emballage

- Débit 4196 Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés
- Crédit 411 Clients

Conservation de l'emballage par le client

- Débit 4196 Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés
- Crédit 707 Ventes de marchandises

Reprise effectuée pour un prix inférieur à celui de la consignation

- Débit 4196 Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés
- Crédit 7086 Bonis sur reprises d'emballages consignés

Compte 4198 Clients - Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir

Sont comptabilisés en fin d'exercice au compte 4198 les différents rabais, remises, ristournes et autres avoirs qui ne peuvent être liquidés par l'établissement que lorsque la situation des clients concernés a été arrêtée. Ce sont des charges à payer.

> Technique comptable
>
> Opération de fin d'exercice : constatation des rabais, remises, ristournes et avoirs à accorder :
>
> - Débit compte de produits intéressé
> - Crédit 4198 Clients - Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir
>
> Imputation de l'avoir sur une prochaine facture
>
> - Débit 4198 Clients - Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir
> - Crédit 411 Clients
>
> Restitution de l'avoir au client
>
> - Débit 4198 Clients - Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir
> - Crédit compte de disponibilités

COMPTE 42 PERSONNEL ET COMPTES RATTACHÉS

Le compte 42 présente les subdivisions suivantes :

421 - Rémunérations dues au personnel
- 4211 - Exercice précédent
- 4212 - Exercice courant

422 - Oeuvres sociales

423 - Prêts consentis au personnel

425 - Avances et acomptes au personnel

427 - Personnel - oppositions

428 - Personnel - Charges à payer et produits à recevoir
- 4282 - Dettes provisionnées pour congés à payer
- 4286 - Autres charges à payer
- 4287 - Produits à recevoir

429 - Déficits et débets des comptables et régisseurs
- 4291 - Déficits constatés
  - 42911 - Comptables
  - 42912 - Régisseurs
- 4292 - Ordres de versement émis suite à constatation de déficit
  - 42921 - Comptables
  - 42922 - Régisseurs
- 4294 - Débets émis par arrêté du ministre
  - 42941 - Comptables
  - 42942 - Régisseurs
- 4295 - Débets émis par jugement ou arrêt du juge des comptes
  - 42951 - Comptables
  - 42952 Régisseurs
- 4296 - Redevables d'intérêts sur débets

42961 - Comptables
42962 - Régisseurs
4297 - Redevables des condamnations pécuniaires
42971 - Comptables
42972 - Régisseurs

COMPTE 421 RÉMUNÉRATIONS DUES AU PERSONNEL

Compte 4211 Rémunérations dues au personnel - Exercice précédent

Technique comptable

Opération de début d'exercice : reprise au bilan d'entrée du solde créditeur apparaissant à la clôture de l'exercice précédent au compte 4212 Exercice courant

- Crédit 4211 Rémunérations dues au personnel - Exercice précédent

Comptabilisation des règlements effectués à compter du 1er janvier N+1

- Débit 4211 Rémunérations dues au personnel - Exercice précédent
- Crédit compte de disponibilités

Comptabilisation des retenues effectués à compter du 1er janvier N+1

- Débit 4211 Rémunérations dues au personnel - Exercice précédent
- Crédit 427 Personnel - Oppositions

Régularisation des dépenses des régisseurs ou des comptables secondaires ordonnancées au cours de la période complémentaire

- Débit 4211 Rémunérations dues au personnel - Exercice précédent
- Crédit 4722 Dépenses des comptables secondaires à vérifier, ou
- Crédit 4725 Dépenses des régisseurs à vérifier

Régularisation de dépenses dont le règlement a été différé

- Débit 4211 Rémunérations dues au personnel - Exercice précédent
- Crédit 4728 Autres dépenses à régulariser

Compte 4212 Rémunérations dues au personnel - Exercice courant

Technique comptable

Jusqu'à la fin de la période complémentaire

Comptabilisation des rémunérations nettes à payer au personnel

- Débit des comptes de charges intéressés
- Crédit 4212 Rémunérations dues au personnel - Exercice courant

Jusqu'au 31 décembre de l'exercice considéré

Comptabilisation des avances et acomptes

- Débit 4212 Rémunérations dues au personnel - Exercice courant
- Crédit 425 Avances et acomptes au personnel

Comptabilisation des oppositions notifiées à l'établissement

- Débit 4212 Rémunérations dues au personnel - Exercice courant
- Crédit 427 Personnel - Oppositions

Règlement des rémunérations

- Débit 4212 Rémunérations dues au personnel - Exercice courant
- Crédit compte de disponibilités

Régularisation des dépenses des comptables secondaires ou des régisseurs ordonnancées au cours de l'exercice

- Débit 4212 Rémunérations dues au personnel - Exercice courant
- Crédit 4722 Dépenses des comptables secondaires à vérifier, ou
- Crédit 4725 Dépenses des régisseurs à vérifier

Opérations de fin d'exercice : le solde créditeur du compte 4212 apparaissant à l'issue de la période complémentaire de l'exercice considéré est repris au bilan d'entrée de l'exercice suivant au compte 4211.

COMPTE 422 OEUVRES SOCIALES

Technique comptable

Comptabilisation des sommes mises à disposition des oeuvres sociales de l'établissement

- Débit 6471 Oeuvres sociales
- Crédit 422 Oeuvres sociales

Versements

- Débit 422 Oeuvres sociales
- Crédit compte de disponibilités

COMPTE 423 PRÊTS CONSENTIS AU PERSONNEL

Le fonctionnement de ce compte ne concerne que les seuls établissements qui ont été autorisés à attribuer des prêts au personnel.

Technique comptable

Attribution du prêt

- Débit 2743 Prêts au personnel
- Crédit 423 Prêts consentis au personnel

Versement du prêt

- Débit 423 Prêts consentis au personnel
- Crédit compte de disponibilités

Remboursement du prêt

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 2743 Prêts au personnel

COMPTE 425 AVANCES ET ACOMPTES AU PERSONNEL

Technique comptable

Versement de l'avance

- Débit 425 Avances et acomptes au personnel
- Crédit compte de disponibilités

Régularisation de l'avance

- Débit 421 Rémunérations dues au personnel
- Crédit 425 Avances et acomptes au personnel

COMPTE 427 PERSONNEL - OPPOSITIONS

Sont retracées à ce compte les sommes faisant l'objet d'oppositions obtenues par des tiers à l'encontre des membres du personnel de l'établissement.

Technique comptable

Prise en charge de l'opposition

- Débit 421 Rémunérations dues au personnel
- Crédit 427 Personnel - Oppositions

Versement aux tiers bénéficiaires

- Débit 427 Personnel - Oppositions
- Crédit compte de disponibilités

COMPTE 428 PERSONNEL CHARGES À PAYER ET PRODUITS À RECEVOIR

Compte 4282 Dettes provisionnées pour congés à payer

Technique comptable

Écritures d'inventaire en fin d'exercice

- Débit 6412 Congés payés du personnel, ou
- Débit 6432 Congés payés du personnel sur crédits
- Crédit 4282 Dettes provisionnées pour congés à payer

Eventuellement, règlements effectués après liquidation définitive de la charge

- Débit 4282 Dettes provisionnées pour congés à payer
- Crédit compte de disponibilités

Compte 4286 Autres charges à payer

Technique comptable

En fin d'exercice, pour le montant des dépenses qui n'ont pu être ordonnancées à cette date

- Débit compte de charges par nature intéressé
- Crédit 4286 Autres charges à payer

Paiements effectués après liquidation définitive de la charge

- Débit 4286 Autres charges à payer
- Crédit compte de disponibilités

Après la liquidation définitive de la charge, les ajustements éventuels qui s'avéreraient nécessaires sont constatés comme ci-après :

- lorsque la charge définitive est supérieure au montant de l'estimation, émission d'un mandat sur le compte de charge intéressé, pour la différence,
- lorsque la charge définitive est inférieure à l'estimation, émission d'un ordre de recette pour la différence, imputé au compte de produit approprié (voir commentaires de présentation des classes 6 et 7).

Compte 4287 Produits à recevoir

Technique comptable

En fin d'exercice, constatation des produits à recevoir

- Débit 4287 Produits à recevoir
- Crédit comptes de produits par nature intéressés

Encaissements effectués après liquidation définitive du produit

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4287 Produits à recevoir

Après la liquidation définitive du produit, les ajustements éventuels qui s'avéreraient nécessaires sont constatés comme ci-après :

- lorsque le produit définitif est supérieur au montant de l'estimation, émission d'un ordre de recettes sur le compte de produit intéressé, pour la différence,
- lorsque le produit définitif est inférieur à l'estimation, émission d'un ordre de dépense pour la différence, imputé au compte de charge approprié (voir commentaires de présentation des classes 6 et 7).

COMPTE 429 DÉFICITS ET DÉBETS DES COMPTABLES ET DES RÉGISSEURS

Compte 4291 Déficits constatés

Ce compte retrace tout déficit découvert, quelle qu'en soit l'origine.

Technique comptable

Constatation du déficit

- Débit 4291 Déficits constatés
- Crédit du compte intéressé en fonction de la nature du déficit

Apurement du déficit par règlement effectué par l'agent comptable ou le régisseur

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4291 Déficits constatés

Apurement du déficit par émission d'un ordre de versement

- Débit 4292 Ordres de versement émis suite à constatation de déficit
- Crédit 4291 Déficits constatés

Apurement du débet par émission d'un arrêté de débet

- Débit 4294 Débets émis par arrêté du ministre
- Crédit 4291 Déficits constatés

Compte 4292 Ordres de versement émis suite à constatation de déficit

Ce compte retrace les opérations afférentes aux ordres de versement émis par le ministre intéressé après constatation d'un déficit.

Technique comptable

Émission d'un ordre de versement

- Débit 4292 Ordres de versement émis suite à constatation de déficit
- Crédit 4291 Déficits constatés

Apurement de l'ordre de versement suite à décharge de responsabilité ou remise gracieuse et/ou règlement par l'agent comptable ou le régisseur des sommes laissées à leur charge

- Débit compte de disponibilités, pour le montant laissé à charge
- Débit 6716 Déficits ou débets admis en décharge ou en remise gracieuse, pour le montant déchargé ou remis
- Crédit 4292 Ordres de versement émis suite à constatation de déficit

Apurement de l'ordre de versement par émission d'un arrêté de débet

- Débit 4294 Débets émis par arrêté du ministre
- Crédit 4292 Ordres de versement émis suite à constatation de déficit

Compte 4294 Débets émis par arrêté du ministre

Ce compte retrace les opérations relatives aux débets émis par arrêté du ministre, soit à l'issue d'une procédure amiable, soit directement dès la constatation du déficit lorsque ce dernier est dû à un détournement ou à une malversation.

Technique comptable

Émission d'un arrêté de débet

- Débit 4294 Débets émis par arrêté du ministre
- Crédit 4292 Ordres de versement émis suite à constatation de déficit, lorsque l'arrêté est émis à l'issue d'une procédure amiable, ou
- Crédit 4291 Déficits constatés, lorsque le débet est dû à une malversation ou un détournement

Apurement de l'arrêté de débet suite à décharge de responsabilité ou remise gracieuse et/ou règlement par l'agent comptable ou le régisseur des sommes laissées à leur charge

- Débit compte de disponibilités, pour le montant laissé à charge
- Débit 6716 Déficits ou débets admis en décharge ou en remise gracieuse, pour le montant déchargé ou remis
- Crédit 4294 Débets émis par arrêté du ministre

Apurement de l'arrêté de débet suite à admission en non-valeur

- Débit 6714 Créances devenues irrécouvrables
- Crédit 4294 Débets émis par arrêté du ministre

Compte 4295 Débets émis par jugement ou arrêt du juge des comptes

Ce compte retrace les opérations afférentes aux jugements ou arrêts de débets prononcés par les chambres régionales des comptes ou la Cour des comptes lors du jugement du compte financier.

Technique comptable

Émission d'un jugement ou arrêt de débet

- Débit 4295 Débets émis par jugement ou arrêt du juge des comptes
- Crédit du compte intéressé en fonction de la nature du déficit

Apurement du jugement ou arrêt de débet suite à décharge de responsabilité ou remise gracieuse et/ou règlement par l'agent comptable ou le régisseur des sommes laissées à leur charge

- Débit compte de disponibilités, pour le montant laissé à charge
- Débit 6716 Déficits ou débets admis en décharge ou en remise gracieuse, pour le montant déchargé ou remis
- Crédit 4295 Débets émis par jugement ou arrêt du juge des comptes

Apurement du jugement ou arrêt de débet suite à admission en non-valeur

- Débit 6714 Créances devenues irrécouvrables
- Crédit 4295 Débets émis par jugement ou arrêt du juge des comptes

Compte 4296 Redevables d'intérêts sur débets

Ce compte retrace les opérations afférentes aux intérêts calculés sur débets.

Le montant définitif des intérêts n'est connu que lorsque le débet a fait l'objet d'un règlement.

Dans le cas où le règlement n'intervient qu'après plusieurs années, l'établissement doit émettre à la fin de chaque exercice un titre de recettes pour le montant des intérêts liquidés au titre de l'exercice par la trésorerie générale des créances spéciales du Trésor.

Technique comptable

Prise en charge des intérêts

- Débit 4296 Redevables d'intérêts sur débets
- Crédit 7714 Intérêts issus d'arrêtés de débets

Apurement suite à remise gracieuse et/ou règlement par l'agent comptable ou le régisseur des sommes laissées à leur charge

- Débit compte de disponibilités, pour le montant laissé à charge
- Débit 6717 Intérêts sur débets admis en remise gracieuse, pour le montant remis
- Crédit 4296 Redevables d'intérêts sur débets

Apurement par admission en non-valeur

- Débit 6714 Créances devenues irrécouvrables
- Crédit 4296 Redevables d'intérêts sur débets

Compte 4297 Redevables des condamnations pécuniaires

Ce compte retrace les opérations afférentes aux amendes prononcées par le juge des comptes.

Technique comptable

Prise en charge des amendes

- Débit 4297 Redevables des condamnations pécuniaires
- Crédit 7715 Condamnations prononcées par le juge des comptes

Apurement des amendes par règlement de l'agent comptable ou du régisseurs

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4297 Redevables des condamnations pécuniaires

Apurement des amendes par admission en non-valeur

- Débit 6714 Créances devenues irrécouvrables
- Crédit 4297 Redevables des condamnations pécuniaires

COMPTE 43 SÉCURITÉ SOCIALE ET AUTRES ORGANISMES SOCIAUX

Le compte 43 présente les subdivisions suivantes

431 - Sécurité sociale
4311 - Cotisations patronales

43111 - Exercice précédent
43112 - Exercice courant
4312 - Cotisations ouvrières
43121 - Exercice précédent
43122 - Exercice courant
437 - Autres organismes sociaux
4371 - Contribution exceptionnelle de solidarité
4372 - Contributions et retenues pour pensions civiles
4373 - Contribution sociale généralisée
4374 - IRCANTEC
4375 - PREFON
4376 - Autres mutuelles
4378 - Divers
438 - Organismes sociaux - Charges à payer et produits à recevoir
4382 - Charges sociales sur congés à payer
4386 - Autres charges à payer
4387 - Produits à recevoir

Il convient de noter que les subdivisions du compte 437 peuvent utilement être elles-mêmes subdivisées en "exercice précédent" et "exercice courant" pour faciliter les opérations de fin et de début d'exercice.

COMPTE 431 SÉCURITÉ SOCIALE

COMPTE 437 AUTRES ORGANISMES SOCIAUX

Sont comptabilisées aux comptes 431 et 437 les sommes dues par l'établissement à la sécurité sociale et aux différents organismes sociaux au titre des cotisations patronales d'assurances sociales, d'allocations familiales, d'accidents du travail, de retraite du personnel, ainsi que les sommes à régler aux organismes susvisés pour le compte du personnel.

Technique comptable

Comptabilisation des charges sociales patronales

- Débit subdivision intéressée du compte 645
- Crédit 431 Sécurité sociale
- Crédit 437 Autres organismes sociaux

Comptabilisation des charges sociales ouvrières

- Débit subdivision intéressé des comptes 641 et suivants "Rémunérations du personnel", ou
- Débit 421 Rémunérations dues au personnel, dans le cas où l'établissement a choisi de comptabiliser la rémunération brute du personnel au crédit du compte 421 par le débit des comptes de charges intéressé
- Crédit 431 Sécurité sociale
- Crédit 437 Autres organismes sociaux

Paiement des charges sociales

- Débit 431 Sécurité sociale
- Débit 437 Autres organismes sociaux
- Crédit compte de disponibilités

Opération de début d'exercice : le solde créditeur apparaissant à l'issue de la période complémentaire aux subdivisions "exercice courant" des comptes 431 et 437 et repris en balance d'entrée dans les comptes de l'exercice suivant à la subdivision "exercice précédent".

COMPTE 438 ORGANISMES SOCIAUX - CHARGES À PAYER ET PRODUITS À RECEVOIR

Compte 4382 Charges sociales sur congés à payer

Ce compte ne peut être utilisé que pour les personnels de droit privé que l'établissement a été autorisé à recruter en vertu de dispositions législatives particulières. Il ne peut concerner les personnels fonctionnaires ni les contractuels de droit public.

Par ailleurs, il est précisé que lorsque l'établissement ne peut estimer suffisamment en détail les différentes charges liées aux congés à payer, celles-ci sont comptabilisées au débit du compte 6815 « Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation », par crédit du compte 1582 « Provisions pour charges sociales et fiscales pour congés à payer ». Cette dernière procédure est exceptionnelle et ne peut être mise en oeuvre que sur autorisation du bureau D4 de la direction de la comptabilité publique.

Technique comptable

Comptabilisation en fin d'exercice des charges qui n'ont pu être mandatées avant cette date

- Débit 6455 Charges sociales sur congés à payer
- Crédit 4382 Charges sociales sur congés à payer

Paiements effectués après la liquidation définitive

- Débit 4382 Charges sociales sur congés à payer
- Crédit compte de disponibilités

Compte 4386 Autres charges à payer

Technique comptable

Comptabilisation en fin d'exercice des charges qui n'ont pu être mandatées avant cette date

- Débit compte de charge par nature intéressé
- Crédit 4386 Charges à payer

Paiements effectués après la liquidation définitive

- Débit 4386 Charges à payer
- Crédit compte de disponibilités

Après la liquidation définitive, les ajustements éventuels en plus ou en moins sont constatés comme ci-après :

- lorsque le montant définitif de la charge est supérieur à son évaluation, émission d'un mandat de dépenses imputé sur le compte de charges intéressé, pour la différence ;
- lorsque le montant définitif de la charge est inférieur à son évaluation, émission d'un ordre de recette imputable au compte de produits approprié, pour la différence.

Compte 4387 Produits à recevoir

Sont retracées à ce compte les rémunérations que l'établissement a avancées à ses employés pour le compte de la sécurité sociale en cas de maladie, d'accident ou de maternité, lorsque cette procédure résulte des dispositions de certains accords de salaires, conventions collectives ou contrats de travail individuels.

Technique comptable

Comptabilisation des produits à recevoir

- Débit 4387 Produits à recevoir
- Crédit subdivision intéressée des comptes 641 et suivants "Rémunérations du personnel"

Comptabilisation des recouvrements opérés après liquidation définitive

- Débit compte de trésorerie intéressé, ou
- Débit 421 Rémunérations dues au personnel
- Crédit 4387 Produits à recevoir

COMPTE 44 ÉTAT ET AUTRES COLLECTIVITÉS PUBLIQUES

D'une manière générale, les opérations à inscrire au compte 44 sont celles qui sont faites avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux à caractère officiel, considérés en tant que puissance publique.

Le compte 44 présente les subdivisions suivantes :

441 - Etat et autres collectivités publiques - Subventions à recevoir
- 4411 - Subventions d'investissement
- 4417 - Subventions d'exploitation

443 - Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux
- 4431 - Créance sur l'État résultant de la suppression du décalage d'un mois en matière de TVA
- 443 . - ..... à subdiviser en fonction des collectivités publiques concernées
- 4435 - Opérations particulières avec le CNASEA
  - 44353 - Aide de l'Etat versée par le CNASEA au titre des emplois jeunes
  - 44356 - Charges à payer sur contrats emploi-solidarité
  - 44357 - Produits à recevoir sur contrats emploi-solidarité
- 4438 - Intérêts courus sur créances sur l'Etat résultant de la suppression du décalage d'un mois en matière de TVA

444 - Impôt sur les bénéfices

445 - Etat - Taxes sur le chiffre d'affaires
- 4452 TVA due intra-communautaire
- 4455 - TVA à décaisser
- 4456 - TVA déductible
  - 44562 - TVA déductible sur immobilisations
    - 445621 - TVA déductible sur immobilisations - France
    - 445622 - TVA déductible sur immobilisations intra-communautaires
    - 445623 - TVA déductible sur immobilisations - Autres pays
  - 44566 - TVA déductible sur autres biens et services
    - 445661 - TVA déductible sur autres biens et services - France
    - 445662 - TVA déductible sur autres biens et services intra-communautaires
    - 445663 - TVA déductible sur autres biens et services - Autres pays
  - 44567 - Crédits de TVA à reporter
    - 445671 - Sur achats en France
    - 445672 - Sur achats intra-communautaires
    - 445673 - Sur achats autres pays
- 4457 - TVA collectée par l'établissement

4458 - TVA à régulariser ou en attente
44581 - Acomptes - Régime simplifié d'imposition
44583 - Remboursement de TVA demandé
44584 - TVA récupérée d'avance
44587 - TVA sur facturation à établir
447 - Autres impôts, taxes et versements assimilés
4471 - Contribution au remboursement de la dette sociale
4478 - Divers autres impôts, taxes et versements assimilés
448 - Etat et autres collectivités publiques - Charges à payer et produits à recevoir
4482 - Charges fiscales sur congés à payer
4486 - Autres charges à payer
4487 - Produits à recevoir

COMPTE 441 ÉTAT ET AUTRES COLLECTIVITÉS PUBLIQUES - SUBVENTIONS À RECEVOIR

Technique comptable

Comptabilisation des subventions d'investissement renouvelables à recevoir (ayant donné lieu à l'émission d'un ordre de recette)

- Débit 4411 Subventions d'investissement
- Crédit 131 Subventions d'équipement, ou
- Crédit 138 Autres subventions d'investissement

Comptabilisation des subventions en espèces ayant le caractère de complément de dotation Etat (ayant donné lieu à l'émission d'un ordre de recette)

- Débit 4411 Subventions d'investissement
- Crédit 1032 Autres compléments de dotation Etat

Comptabilisation de subventions de fonctionnement à recevoir (ayant donné lieu à l'émission d'un ordre de recette

- Débit 4417 Subventions d'exploitation
- Crédit subdivision intéressée du compte 74

Réception des fonds

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4411 Subventions d'investissement, ou
- Crédit 4417 Subventions d'exploitation

COMPTE 443 OPÉRATIONS PARTICULIÈRES AVEC L'ETAT, LES COLLECTIVITÉS PUBLIQUES ET LES ORGANISMES INTERNATIONAUX

Le compte 443 enregistre les écritures concernant les produits ou les charges résultant d'avantages accordés ou de sujétions imposées par l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux.

Compte 4431 Créance sur l'État résultant de la suppression du décalage d'un mois en matière de TVA.

L'article 2 de la loi de finances rectificative pour 1993 a supprimé la règle du décalage d'un mois pour la déduction de la TVA sur les biens autres que les immobilisations et les services à compter du 1er juillet 1993. Les redevables soumis au régime normal ont dû calculer une déduction de référence qui, lorsqu'elle est supérieure à 10.000F soit 1 524,49 €, a donné naissance à une créance d'égal montant sur l'Etat, convertie en titres.

Le remboursement de ces titres par l'État doit intervenir au minimum à hauteur de 5% par an du montant de la créance constatée, pour l'ensemble des redevables , dans un délai maximal de 20 ans, ainsi qu'en cas de cessation définitive d'activité.

La créance porte intérêt à taux fixe. Sur ce point, se reporter aux commentaires du compte 4438.

Le compte 4431 est destiné à retracer les seules opérations de constatation de la créance détenue par l'établissement sur l'État et de remboursement de cette créance par l'État.

Technique comptable

Constatation de la créance (pour mémoire, cette écriture ayant déjà dû être passée par les établissements concernés)

- Débit 4431 Créance sur l'État résultant de la suppression du décalage d'un mois en matière de TVA
- Crédit subdivision intéressée du compte 445

Remboursement par l'État

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4431 Créance sur l'État résultant de la suppression du décalage d'un mois en matière de TVA

Compte 443. .... à subdiviser en fonction des collectivités publiques concernées

Sont inscrites à ce compte les opérations effectuées avec diverses collectivités publiques, chaque établissement disposant de la faculté de le subdiviser en fonction de ses besoins.

Technique comptable

Réception des fonds versés par l'État ou une autre collectivité publique ou pour leur compte

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 443. ...

Règlements effectués

- Débit 443. ...
- Crédit compte de disponibilités

Compte 4435 Opérations particulières avec le CNASEA

Compte 44353 Aide de l'Etat versée par le CNASEA au titre des emplois jeunes

Sont retracées dans ce comptes les opérations réalisées avec le CNASEA au titre des emplois-jeunes créés par la loi n°97-940 du 16 octobre 1997.

Technique comptable

Réception de l'aide

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 44355 Aide de l'Etat versée par le CNASEA au titre des emplois jeunes

Emission des titres de recettes

- Débit44355 Aide de l'Etat versée par le CNASEA au titre des emplois jeunes
- Crédit 74453 Aide de l'Etat versée par le CNASEA au titre des emplois jeunes

Compte 44356 Charges à payer sur CES

Compte 44357 Produits à recevoir sur CES

Ces comptes retracent les opérations réalisées avec le CNASEA dans le cadre des contrats emploi-solidarité (CES). En effet, la prise en charge par l'Etat d'une partie des rémunérations des personnels recrutés sous CES est versée par l'intermédiaire du CNASEA.

Les opérations correspondantes doivent être suivies dans les comptes 44356 Charges à payer sur CES et 44357 Produits à recevoir sur CES, afin de suivre de façon satisfaisante le déroulement d'un contrat.

Il convient donc désormais de déterminer le montant de l'aide qui sera versée par le CNASEA et de la comptabiliser aux comptes 44356 et 44357. Le montant constaté initialement peut ainsi faire l'objet de réajustements en fonction de l'augmentation du taux horaire du SMIC, des absences éventuelles des personnels recrutés sous CES ou enfin de la rupture anticipée du contrat.

Toutefois, ce dispositif comptable ne peut être véritablement opérationnel que s'il est accompagné d'une comptabilité auxiliaire qui permet de suivre de façon individuelle chaque CES.

C'est pourquoi, pour les établissements qui ne seraient pas en mesure de mettre en place un tel dispositif, principalement en raison du recrutement d'un très grand nombre de CES, il est admis une comptabilisation"simplifiée", sans prise en charge initiale. Dans ce cas, les opérations avec le CNASEA sont retracées au compte 4435 non subdivisé.

Les deux techniques comptables sont exposées ci-après.

Pour le dispositif "complet" et dans un souci de clarté, les opérations affectant les comptes 44356 et 44357 ne sont pas décrites compte par compte, mais par nature d'opération. Sont donc détaillées les opérations relatives :

- à la comptabilisation de l'aide attendue ;
- aux encaissements des acomptes versés par le CNASEA ;
- à la constatation de l'aide de l'État et à la comptabilisation de la cotisation chômage ;
- à la constatation de l'absence d'un salarié sous CES ;
- à la constatation de la variation du taux horaire du SMIC ;
- à la rupture du contrat.

Technique comptable

Dispositif complet

Comptabilisation de l'aide attendue

- Débit 44357 Produits à recevoir sur CES
- Crédit 44356 Charges à payer sur CES

Encaissement des acomptes versés par le CNASEA

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 44357 Produits à recevoir sur CES

Constatation de l'aide de l'État et comptabilisation de la cotisation chômage précomptée par le CNASEA (corrélativement aux opérations de règlement des rémunérations des CES)

- Débit 44356 Charges à payer sur CES, pour le montant net de l'aide de l'Etat
- Débit 6464 CES - Cotisation assurance chômage, pour le montant de la cotisation
- Crédit 74451 Aide de l'État à la rémunération des CES, pour le montant brut de l'aide de l'Etat

Constatation de l'absence d'un salarié sous CES

En cas d'absence du salarié, pour quelque raison que ce soit, le montant de l'aide attendue de l'État initialement constatée doit être réduite à hauteur du montant de la retenue pour absence effectuée sur le salaire, pondérée par le taux de prise en charge par l'État

- Débit 44356 Charges à payer sur CES
- Crédit 44357 Produits à recevoir sur CES

Constatation de la variation du taux horaire du SMIC

Lorsque le taux horaire du SMIC augmente, cette hausse doit être répercutée comptablement sur la valeur du contrat restant à réaliser

- Débit 44357 Produits à recevoir sur CES
- Crédit 44356 Charges à payer sur CES

Lorsque le contrat est rompu avant son terme, le contrat concerné doit être soldé (à cet effet, il est recommandé de suivre les différents CES en comptabilité auxiliaire) et les sommes perçues en trop doivent être reversées au CNASEA

Pour le montant restant à réaliser :

- Débit 44356 Charges à payer sur CES
- Crédit 44357 Produits à recevoir sur CES

Pour le montant des sommes perçues en trop :

- Débit 44357 Produits à recevoir sur CES
- Crédit compte de disponibilités

Dispositif simplifié

Encaissement des acomptes versés par le CNASEA

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4435 Opérations particulières avec le CNASEA

Constatation de l'aide de l'État et comptabilisation de la cotisation chômage précomptée par le CNASEA (corrélativement aux opérations de règlement des rémunérations des CES)

- Débit 4435 Opérations particulières avec le CNASEA
- Débit 6464 CES - Cotisation assurance chômage, pour le montant de la cotisation
- Crédit 74451 Aide de l'État à la rémunération des CES, pour le montant brut de l'aide de l'Etat

Compte 4438 Intérêts courus sur créances sur l'État résultant de la suppression du décalage d'un mois en matière de TVA.

Comme indiqué dans le commentaire du compte 4431, les créances détenues par les établissements publics sur l'État suite à la suppression du décalage d'un mois en matière de TVA et qui ont été converties en titres, portent intérêt. Le taux d'intérêt est fixé par arrêté du ministre du Budget et ne peut excéder 4,5%.

Les intérêts courus sur la créance précitée sont comptabilisés au compte 4438. Les produits provenant des intérêts courus sont comptabilisés au compte 7638 Revenus sur créances diverses.

Au fur et à mesure du remboursement par l'État du titre de créance, les intérêts annuels sont recalculés en fonction du montant restant à rembourser par l'État.

Technique comptable

Comptabilisation des intérêts

- Débit 4438 Intérêts courus sur créances de l'État résultant de la suppression du décalage d'un mois en matière de TVA
- Crédit 7638 Revenus sur créances diverses

Encaissement des intérêts

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4438 Intérêts courus sur créances de l'État résultant de la suppression du décalage d'un mois en matière de TVA

COMPTE 444 IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES

Technique comptable

Constatation de l'impôt

- Débit 695 Impôt sur les bénéfices
- Crédit 444 Impôt sur les sociétés

Règlement de l'impôt

- Débit 444 Impôt sur les sociétés
- Crédit compte de disponibilités

COMPTE 445 TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES

Le compte 445 retrace essentiellement les opérations relatives à la TVA, impôt direct.

La TVA est conçue comme une « taxe unique à paiement fractionné » afin de garantir une relative neutralité économique.

Chaque stade du circuit de production d'un bien est taxé, mais seulement sur la partie correspondant à la « valeur ajoutée » au bien à ce stade là. Ce résultat est obtenu par le mécanisme suivant : chaque entreprise facture à son client une taxe calculée sur le prix de vente (qui correspond à ses coûts de revient + la valeur ajoutée), mais elle est autorisée à déduire la taxe qui lui a été facturée par l'entreprise qui l'a précédée dans le circuit de production.

La TVA est un impôt plus particulièrement adapté à la production économique mais qui s'applique également aux établissements publics nationaux à caractère administratif pour les opérations entrant dans le champ d'application de la taxe (art. 256 B du CGI - instruction 3 CA - 94 du 8 septembre 1994) et non visées par une mesure d'exonération.

Il existe plusieurs régimes d'imposition à la TVA. Sauf dispositions contraires, les établissements publics nationaux à caractère administratif relèvent du « régime réel d'imposition ».

Pour une opération assujettie, le principe est le suivant :

- d'une part, l'établissement encaisse de la TVA sur ses recettes et a l'obligation de verser cette taxe à l'administration fiscale, puisque ces sommes sont représentatives de l'impôt payé par le client de l'établissement ;
- d'autre part, l'établissement public paye de la TVA à ses fournisseurs ;
- enfin, seule la TVA grevant les dépenses qui concourent à la réalisation d'opérations taxables ouvre droit à déduction, sous réserve du respect des règles de forme et de fond prévues pour l'exercice de ce droit (CGI, art. 271 et annexe II, art.230 à 242).

La TVA est donc composée de deux éléments distincts, indépendants, ayant leurs règles propres :

- la TVA collectée (en TVA interne, il s'agit de la TVA sur les recettes) ;
- la TVA déductible (en TVA interne, il s'agit de la TVA sur les dépenses)

Ces deux éléments sont comptabilisés au compte 445.

En outre, depuis 1993, a été mis en place le régime de TVA intra-communautaire (cf. BOI 3 CA-92, n° spécial).

Dans ce régime, c'est *l'acquisition en France d'un bien provenant de l'Union européenne qui constitue le fait générateur de la taxation de l'opération* (cette opération est dite « acquisition intra-communautaire ») et la taxe afférente est comptabilisée au compte 4452 « TVA due intra-communautaire ».

En revanche, les livraisons de biens à un pays de l'Union européenne sont exonérées de TVA française car elles sont imposées dans le pays destinataire au taux appliqué par ce dernier.

Cette exonération est subordonnée à l'attribution d'un numéro individuel d'identification à la TVA que l'EPA peut se procurer auprès de son centre des impôts. De plus, une déclaration d'échanges de biens doit, dans certains cas, être souscrite auprès des services des douanes.

Enfin, le régime de TVA intra-communautaire ne modifie pas les principes des droits à déduction. Ce dernier est toutefois subordonné à la déclaration de la taxe afférente aux acquisitions intracommunautaires dont l'établissement public est le redevable légal

C'est ainsi que la taxation d'une opération intra-communautaire ouvre droit à déduction au même titre qu'un achat réalisé en France.

En revanche, l'entrée d'un bien provenant d'un pays n'appartenant pas à l'Union européenne constitue une importation. La TVA est alors perçue auprès des services douaniers lors du franchissement de la frontière.

Il est précisé que ce bref rappel des principes de la TVA ne se substitue pas à la documentation officielle et réglementaire édictée par le service des impôts, à laquelle il convient de se reporter pour toute question particulière.

Technique comptable

Achats de marchandises en France

- Débit 607 Achats de marchandises, selon le cas : pour le montant HT ou le montant HT+ TVA non déductible
- Débit 44566 TVA déductible sur autres biens et services, pour le montant de la TVA déductible
- Crédit 4012 Fournisseurs - Exercice courant, pour le montant total de la facture

Achats de marchandises dans un pays de l'Union européenne

- Débit 607 Achats de marchandises, selon le cas : pour le montant HT ou le montant HT+ TVA non déductible
- Débit 445662 TVA déductible sur autres biens et services intra-communautaires, pour le montant de la TVA déductible
- Crédit 4012 Fournisseurs - Exercice courant, pour le montant HT
- Crédit 4452 TVA due intra-communautaire, pour le montant de la TVA intra-communautaire

Achats d'immobilisations dans un pays de l'Union européenne

- Débit subdivision intéressée du compte 21, selon le cas : pour le montant HT ou le montant HT+ TVA non déductible
- Débit 445622 TVA déductible sur immobilisations intra-communautaires, pour le montant de la TVA déductible
- Crédit 40422 Fournisseurs d'immobilisations - Exercice courant, pour le montant HT
- Crédit 4452 TVA due intra-communautaire, pour le montant de la TVA

Règlement aux fournisseurs

- Débit 4012 Fournisseurs - Exercice courant, ou
- Débit 4042 Fournisseurs d'immobilisations - Exercice courant
- Crédit du compte de disponibilités

Ventes en France

- Débit 4112 Clients - Exercice courant, pour le montant de la facture
- Crédit subdivision intéressée du compte 70, pour le montant HT
- Crédit 4457 TVA collectée par l'établissement, pour le montant de la TVA

Vente dans un pays de l'Union européenne

- Débit 4112 Clients - Exercice courant, pour le montant hors taxes
- Crédit subdivision intéressée du compte 70, pour le montant HT, la TVA intra-communautaire étant supportée par l'acheteur

Règlement par les clients

- Débit du compte de disponibilités
- Crédit 4112 Clients - Exercice courant

Déclaration de la TVA

La TVA doit être déclarée le 15 du mois M+1. Cette déclaration permet de constater si l'établissement doit reverser de la TVA à l'administration fiscale (cas où la TVA collectée est supérieure à la TVA déductible) ou si l'établissement dispose d'un crédit de TVA auprès de l'administration fiscale (TVA collectée supérieure à la TVA déductible).

La TVA à payer est égale : à la TVA collectée plus la TVA intra-communautaire, moins la TVA déductible sur immobilisations et sur achats de biens et services

Comptabilisation de la TVA à payer

- Débit 4452 TVA due intra-communautaire, et/ou
- Débit 4457 TVA collectée par l'établissement
- Crédit 4455 TVA à décaisser
- Crédit 44562 TVA déductible sur immobilisations (ou les subdivisions de ce compte si elles ont été ouvertes)
- Crédit 44566 TVA déductible sur autres biens ou services (ou les subdivisions de ce compte si elles ont été ouvertes)

Comptabilisation des crédits de TVA

Lors de l'établissement de la déclaration, celle-ci peut faire apparaître un crédit de TVA

- Débit 4452 TVA due intra-communautaire, et/ou
- Débit 4457 TVA collectée par l'établissement
- Débit 44567 Crédits de TVA à reporter
- Crédit 445262 TVA déductible sur immobilisations (ou les subdivisions de ce compte si elles ont été ouvertes)
- Crédit 44566 TVA déductible sur autres biens ou services (ou les subdivisions de ce compte si elles ont été ouvertes

Apurement des crédits de TVA

L'apurement intervient par transport au compte de TVA à payer, lorsque le montant de la TVA collectée du ou des mois suivants est supérieur aux montants cumulés de la TVA déductible et des crédits de TVA

- Débit 4455 TVA à décaisser
- Crédit 44567 Crédits de TVA à reporter

Le cas échéant, l'apurement peut également intervenir par dépôt d'une demande de remboursement

- Débit 44583 Remboursement de TVA demandé
- Crédit 44567 Crédits de TVA à reporter

Paiement de la TVA

- Débit 4455 TVA à décaisser
- Crédit compte de disponibilités

Remboursement de la TVA

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 44583 Remboursement de TVA demandé

Cas particulier du compte 44584 TVA récupérée d'avance

Ce compte retrace la TVA encaissée avant facturation, c'est-à-dire lorsque l'établissement reçoit des acomptes pour des opérations soumises à TVA.

Technique comptable

Réception de l'acompte

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4191 Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes en cours, pour le montant versé par le client

Corrélativement, la TVA exigible est calculée et comptabilisée par :

- Débit 44584 TVA récupérée d'avance, pour le montant de la TVA exigible
- Crédit 4457 TVA collectée par l'établissement

Emission du titre de recette après facturation de la totalité de la somme due

- Débit compte de clients intéressé pour le montant TTC
- Crédit compte de produits intéressé pour le montant HT
- Crédit 4457 TVA collectée par l'établissement, pour le montant de la différence
- Crédit 44584 TVA récupérée d'avance, pour régularisation

Encaissement du solde

- Débit compte de disponibilités pour le montant effectivement encaissé
- Crédit compte de client intéressé pour le même montant

Corrélativement, régularisation de l'acompte

- Débit 419 Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes en cours, pour le montant de l'acompte
- Crédit compte de clients intéressé, pour le même montant

Cas particulier du compte 44587 TVA sur facturation à établir.

Le droit commun de la TVA prévoit que la taxe est exigible dès que le paiement d'un bien livré a été reçu ou dès qu'il a été procédé à l'encaissement du règlement d'une prestation de services.

Toutefois, de par la spécificité de leurs missions certains établissements publics nationaux à caractère administratif bénéficient d'un régime particulier où la TVA devient exigible au moment de la facturation et non après réception du règlement.

En conséquence, ils sont autorisés à comptabiliser la TVA collectée au moment de la prise en charge dans les écritures du comptable du titre de recettes correspondant, émission qui doit intervenir dans le mois de l'établissement des mandats qui ouvrent le droit à déduction.

Cette dérogation ne s'applique effectivement qu'aux opérations suivies en ressources affectées (le schéma complet figure en annexe 4 du tome 1 de la présente instruction).

Dans ce cas, la TVA est comptabilisée au compte au compte 44587 « TVA sur facturation à établir », lors de l'encaissement des moyens de règlement, lorsque celui-ci intervient avant l'émission du titre de recettes.

Technique comptable

Réception des fonds

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4684 Produits à recevoir sur ressources affectées, pour le montant HT
- Crédit 44587 TVA collectée sur facturation à établir, pour le montant de la TVA

Émission du titre de recettes

- Débit 44587 TVA collectée sur facturation à établir
- Débit 4684 Produits à recevoir sur ressources affectées
- Crédit 4457 TVA collectée par l'établissement
- Crédit compte d'immobilisations ou compte de produits intéressé

COMPTE 447 AUTRES IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS

Compte 4471 Contribution au remboursement de la dette sociale

Est comptabilisée à ce compte la contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS) instituée par l'article 14 de l'ordonnance n° 96-50 du 24 janvier 1996.

Technique comptable

Comptabilisation de la CRDS

- Débit subdivision intéressée du compte 641 et suivants, ou
- Débit 421 Rémunérations dues au personnel, dans le cas où l'établissement a choisi de comptabiliser la rémunération brute du pesonnel au crédit du compte 421 par le débit des comptes de charges intéressé
- Crédit 4471 Contribution au remboursement de la dette sociale

Règlement de la CRDS

- Débit 4471 Contribution au remboursement de la dette sociale
- Crédit compte de disponibilités

Compte 4478 Divers autres impôts, taxes et versements assimilés

Sont notamment retracés à ce compte la taxe sur les salaires et le versement dû au titre des transports.

Technique comptable

Comptabilisation des impôts et taxes

- Débit compte de classe 6 intéressé
- Crédit 4478 Divers autres impôts, taxes et versements assimilés

Règlement des impôts

- Débit 4478 Divers autres impôts, taxes et versements assimilés
- Crédit compte de disponibilités

COMPTE 448 ÉTAT ET AUTRES COLLECTIVITÉS PUBLIQUES

Compte 4482 Charges fiscales sur congés à payer

Ce compte ne peut être utilisé que pour les personnels de droit privé que l'établissement a été autorisé à recruter en vertu de dispositions législatives particulières. Il ne peut concerner les personnels fonctionnaires ni les contractuels de droit public.

Par ailleurs, il est précisé que lorsque l'établissement ne peut estimer suffisamment en détail les différentes charges liées aux congés à payer, celles-ci sont comptabilisées au débit du compte 6815 « Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation », par crédit du compte 1582 « Provisions pour charges sociales et fiscales pour congés à payer ». Cette dernière procédure est exceptionnelle et ne peut être mise en oeuvre que sur autorisation du bureau D4 de la direction de la comptabilité publique.

Technique comptable

Comptabilisation en fin d'exercice des charges qui n'ont pu être mandatées avant cette date

- Débit 632 Charges fiscales sur congés à payer
- Crédit 4482 Charges fiscales sur congés à payer

Paiements effectués après la liquidation définitive

- Débit 4482 Charges fiscales sur congés à payer
- Crédit compte de disponibilités

Compte 4486 Autres charges à payer

Technique comptable

En fin d'exercice, pour le montant évaluatif des dépenses qui n'ont pu être mandatées à cette date

- Débit compte de charge par nature intéressé
- Crédit 4486 Charges à payer

Paiements effectués après liquidation définitive de la charge

- Débit 4486 Charges à payer
- Crédit compte de disponibilités

Après liquidation définitive de la charge, les ajustements éventuels en plus ou en moins sont constatés comme ci-après :

1 lorsque le montant définitif de la charge est supérieur à son évaluation, émission d'un ordre de dépense pour la différence ;

2 lorsque le montant définitif de la charge est inférieur à son évaluation, émission d'un ordre de recette imputable au compte de produits approprié (voir commentaires de présentation des classes 6 et 7).

Compte 4487 Produits à recevoir

Technique comptable

En fin d'exercice, constatation des produits à recevoir de l'État ou d'autres collectivités publiques, dont le montant non définitivement arrêté ou ordonnancé n'a pas encore été inscrit à un compte débiteur de la classe 4

- Débit 4487 Produits à recevoir
- Crédit compte de produits par nature intéressé

Encaissements effectués après liquidation définitive de la charge

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4487 Produits à recevoir

Après liquidation définitive de la recette, les ajustements éventuels en plus ou en moins sont constatés comme ci-après :

1 lorsque le montant définitif de la recette est supérieur à son évaluation, émission d'un ordre de recette imputé sur le compte de produit approprié pour la différence ;

2 lorsque le montant définitif de la recette est inférieur à son évaluation, émission d'un ordre de dépense imputable au compte de charges approprié (voir commentaires de présentation de la classe 7).

COMPTE 45 COMPTABILITÉS DISTINCTES RATTACHÉES

Le compte 45 présente les subdivisions suivantes :

451 - Groupe

458 - Opérations faites en commun et en GIE

Le compte 45 et ses subdivisions ne peuvent être ouverts que sur autorisation expresse du bureau D4 de la direction de la comptabilité publique.

COMPTE 451 GROUPE

Ce compte ne concerne que les seules opérations financières réalisées par l'établissement avec ses filiales, lorsqu'il a été autorisé à en créer.

Technique comptable

Comptabilisation des fonds avancés par l'établissement aux filiales (à titre temporaire)

- Débit 451 Groupe
- Crédit compte de disponibilités

Comptabilisation des fonds mis à disposition de l'établissement par ses filiales (à titre temporaire)

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 451 Groupe

Les financements à long et moyen terme à l'intérieur du groupe sont portés aux comptes 17 « Dettes rattachées à des participations » et 2671 « Créances rattachées à des participations (groupe)»

COMPTE 458 OPÉRATIONS FAITES EN COMMUN ET EN GIE

Le compte 458 est utilisé pour les opérations faites en commun avec les groupements d'intérêt économique.

Technique comptable

Comptabilisation de l'apport initial

- Débit 266 Autres formes de participations
- Crédit 458 Opérations faites en commun et en GIE

Pour les GIE constitués sans capital, la souscription et l'acquisition de parts est enregistrée pour mémoire au compte 266.

Paiement de l'apport initial

- Débit 458 Opérations faites en commun et en GIE
- Crédit compte de disponibilités

Les avances au GIE qui ne sont pas réalisables à court terme devront être inscrites au compte 2676 Avances consolidables (au sens financier du terme).

Constatation des contributions au GIE

- Débit subdivision intéressée du compte 611
- Crédit 458 Opérations faites en commun et en GIE

Paiement des contributions au GIE

- Débit 458 Opérations faites en commun et en GIE
- Crédit compte de disponibilités

Constatation du bénéfice

- Débit 458 Opérations faites en commun et en GIE
- Crédit 761 Produits des participations

Reversement du bénéfice au GIE

- Débit 267 Créances rattachées à des participations
- Crédit 458 Opérations faites en commun et en GIE

Constatation et prise en charge du déficit

Si la perte est considérée comme définitive, le déficit donne lieu au versement d'une cotisation supplémentaire

- Débit 611 Achats de sous-traitance
- Crédit 458 Opérations faites en commun et en GIE
- puis,
- Débit 458 Opérations faites en commun et en GIE
- Crédit compte de disponibilités

Si la perte n'est pas considérée comme définitive, le déficit est comptabilisé comme un apport ou une avance complémentaire

- Débit 266 Autres formes de participations
- Crédit 458 Opérations faites en commun et en GIE
- Débit 458 Opérations faites en commun et en GIE
- Crédit compte de disponibilités

COMPTE 46 DÉBITEURS ET CRÉDITEURS DIVERS

Ce compte enregistre toutes les créances et toutes les dettes non comprises dans les comptes précédents de la classe 4.

Le compte 46 présente les subdivisions suivantes :

462 - Créances sur cessions d'immobilisations
463 - Autres comptes débiteurs - Ordres de recettes ou ordres de reversement à recouvrer
464 - Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement
465 - Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement
466 - Autres comptes créditeurs
4661 - Mandats à payer
46611 - Exercice précédent
46612 - Exercice courant
4663 - Virements à réimputer
4664 - Excédents de versement à rembourser
4667 - Oppositions
4668 -Avis de paiement
467 - Autres comptes débiteurs ou créditeurs
4674 - Taxe d'apprentissage
468 - Produits à recevoir et charges à payer
4682 - Charges à payer sur ressources affectées
4684 - Produits à recevoir sur ressources affectées
4686 - Charges à payer
4687 - Produits à recevoir

COMPTE 462 CRÉANCES SUR CESSIONS D'IMMOBILISATIONS

Technique comptable

Cession d'immobilisations

Pour le prix de cession

- Débit 462 Créances sur cessions d'immobilisations
- Crédit subdivision intéressée du compte 775

Simultanément,

- Débit subdivision intéressée du compte 675, pour la valeur nette comptable
- Débit subdivision intéressée du compte 28, pour le montant des amortissements pratiqués
- Crédit compte d'immobilisations intéressé, pour la valeur d'origine du bien cédé

Encaissement du montant de la cession

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 462 Créances sur cessions d'immobilisations

COMPTE 463 AUTRES COMPTES DÉBITEURS - ORDRES DE RECETTES OU ORDRES DE REVERSEMENT À RECOUVRER

Sont comptabilisées à ce compte les opérations de l'établissement avec les tiers présentant un solde normalement débiteur lorsqu'elles ne peuvent pas être comptabilisées à un autre compte de classe 4, ainsi que les opérations relatives aux ordres de reversement.

Technique comptable

Émission d'un ordre de recettes

- Débit 463 Autres comptes débiteurs - Ordres de recettes ou ordres de reversement à recouvrer
- Crédit d'un compte de produits ou d'un compte de bilan

Emission d'un ordre de reversement (lorsque le mandat initial a été payé)

- Débit 463 Autres comptes débiteurs - Ordres de recettes ou ordres de reversement à recouvrer
- Crédit compte de charges ou de bilan intéressé

Encaissement

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 463 Autres comptes débiteurs - Ordres de recettes ou ordres de reversement à recouvrer

Annulation d'un titre de recettes

- Débit du compte de produits ou d'un compte de bilan où la recette a été constatée
- Crédit 463 Autres comptes débiteurs - Ordres de recettes ou ordres de reversement à recouvrer

Admission en non-valeur de créances

- Débit 6714 Créances devenus irrécouvrables
- Crédit 463 Autres comptes débiteurs - Ordres de recettes ou ordres de reversement à recouvrer

COMPTE 464 DETTES SUR ACQUISITIONS DE VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT

Technique comptable

Acquisition de valeurs mobilières de placement

- Débit subdivision intéressée du compte 50
- Crédit 464 Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement

Comptabilisation du paiement

- Débit 464 Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement
- Crédit compte de disponibilités

COMPTE 465 CRÉANCES SUR CESSIONS DE VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT

Technique comptable

Comptabilisation d'une cession génératrice d'un profit

Pour le prix de cession

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 465 Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement
- puis,
- Débit 465 Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement
- Crédit 767 Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement

Simultanément, pour le prix d'achat des valeurs mobilières de placement

- Débit 767 Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement
- Crédit subdivision intéressée du compte 50

Comptabilisation d'une cession génératrice d'une perte

Pour le prix de cession

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 465 Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement
- puis,
- Débit 465 Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement
- Crédit 667 Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement

Simultanément, pour le prix d'achat des valeurs mobilières de placement

- Débit 667 Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement
- Crédit subdivision intéressée du compte 50

COMPTE 466 AUTRES COMPTES CRÉDITEURS

Sont comptabilisées à ce compte les opérations effectuées par l'établissement avec des tiers présentant un solde normalement créditeur lorsqu'elles ne peuvent pas être comptabilisées à un autre compte de la classe 4.

Compte 4661 Mandats à payer

Compte 46611 Mandats à payer - Exercice précédent

Technique comptable

Opération de début d'exercice : reprise au bilan d'entrée du solde créditeur apparaissant au compte 46612 à la clôture de l'exercice précédent :

- Crédit 46611 Mandats à payer - Exercice précédent

Règlements effectués pendant la période complémentaire

- Débit 46611 Mandats à payer - Exercice précédent
- Crédit compte de disponibilités

Dépenses des régisseurs ou des comptables secondaires ordonnancées pendant la période complémentaire

- Débit 46611 Mandats à payer - Exercice précédent
- Crédit 4722 Dépenses des comptables secondaires à vérifier, ou
- Crédit 4725 Dépenses des régisseurs à vérifier

Dépenses à régulariser

- Débit 46611 Mandats à payer - Exercice précédent
- Crédit 4728 Autres dépenses à régulariser

Opérations de fin de période complémentaire

Qu'ils soient ou non payés, les mandats doivent être produits à l'appui du compte financier. C'est pourquoi des ordres de paiement seront établis à la fin de la période complémentaire pour constater les règelemnt restant à effectuer.

Compte 46612 Mandats à payer - Exercice courant

Technique comptable

Prise en charge des mandatements émis au cours de l'exercice jusqu'à la fin de la période complémentaire

- Débit compte intéressé de charges ou de bilan
- Crédit 46612 Mandats à payer - Exercice courant

Jusqu'au 31 décembre de l'exercice considéré

Règlements effectués

- Débit 46612 Mandats à payer - Exercice courant
- Crédit compte de disponibilités

Oppositions

- Débit 46612 Mandats à payer - Exercice courant
- Crédit 4667 Oppositions

Emission d'avis de paiement

- Débit 46612 Mandats à payer - Exercice courant
- Crédit 4668 Avis de paiement

Dépenses à régulariser

- Débit 46612 Mandats à payer - Exercice courant
- Crédit 4728 Autres dépenses à régulariser

A la fin de la période d'inventaire : reprise du bilan de sortie.

Le solde créditeur du compte 46612 apparaissant à la fin de la période d'inventaire est repris au bilan d'entrée de l'exercice courant au compte 46611 Mandats à payer - Exercice précédent.

Compte 4663 Virements à réimputer

Technique comptable

Rejets par l'établissement financier de virements effectués au profit de tiers

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4663 Virements à réimputer

Règlement ou apurement des virements à réimputer

- Débit 4663 Virements à réimputer
- Crédit du compte de tiers ou de disponibilités intéressé

Compte 4664 Excédents de versement à rembourser

Technique comptable

Sommes à rembourser aux tiers

- Débit compte de tiers ou de disponibilités intéressé
- Crédit 4664 Excédents de versement à rembourser

Sommes remboursées ou compensées avec d'autres créances de l'établissement

- Débit 4664 Excédents de versement à rembourser
- Crédit compte de tiers ou de disponibilités intéressé

Annulation d'excédents des exercices antérieurs (notamment atteints par la prescription)

- Débit 4664 Excédents de versement à rembourser
- Crédit compte de produits exceptionnels intéressé

Compte 4667 Oppositions

Technique comptable

Oppositions obtenues par des tiers à l'encontre de créanciers de l'établissement pendant la période d'inventaire

- Débit subdivision intéressée du compte 4661
- Crédit 4667 Oppositions

Versement au tiers bénéficiaire

- Débit 4667 Oppositions
- Crédit compte de disponibilités

Trop perçus et trop-payés récupérés à rembourser

- Débit 4667 Oppositions
- Crédit 4664 Excédents de versement à rembourser

Compte 4668 Avis de paiement

Le compte 4668 est mouvementé dans le seul cas où un mandat comporte un bénéficiaire pour lequel il convient de procéder à un règlement en numéraire donnant lieu à l'émission d'un avis de paiement.

Technique comptable

Emission de l'avis de paiement

- Débit du compte de fournisseurs intéressé
- Crédit 4668 Avis de paiement

Règlement de l'avis de paiement

- Débit 4668 Avis de paiement
- Crédit 531 Caisse

COMPTE 467 AUTRES COMPTES DÉBITEURS OU CRÉDITEURS

Sont comptabilisées à ce compte les opérations effectuées par l'établissement avec des tiers présentant un solde soit débiteur, soit créditeur, lorsqu'elles ne peuvent pas être comptabilisées à un autre compte de la classe 4.

Compte 4674 Taxe d'apprentissage

Ce compte retrace les versements effectués au titre de la taxe d'apprentissage par les entreprises ou organismes collecteurs aux établissements publics.

Il est rappelé qu'en vertu des lois et décrets régissant la taxe d'apprentissage les établissements publics ont l'obligation juridique d'utiliser ces fonds ou ces dons en nature pour des actions d'apprentissage ou de formation technologique et professionnelle.

En conséquence, les établissements doivent être en mesure de prouver qu'ils ont respecté l'affectation de ces sommes, ce qui conduit à un suivi comptable particulier.

Les recettes provenant de la taxe d'apprentissage ne sont considérées comme définitivement acquises aux établissements que dans la mesure où ces derniers les ont utilisées pour financer la formation professionnelle. Dès lors, la constatation des recettes en classe 7 et l'émission du titre de recettes n'interviennent qu'après mandatement des dépenses correspondantes en classe 6.

> Technique comptable
>
> Réception des fonds
>
> - Débit compte de disponibilités
> - Crédit 4674 Taxe d'apprentissage
>
> Constatation des recettes à hauteur des dépenses réalisées
>
> - Débit 4674 Taxe d'apprentissage
> - Crédit 13181 Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage, pour les dépenses de la section des opérations en capital ou
> - Crédit 7481 Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage, pour les dépenses de la section de fonctionnement

COMPTE 468 PRODUITS À RECEVOIR ET CHARGES À PAYER

Sont constatés dans ce comptes les seuls produits à recevoir et charges à payer ne ressortissant pas à un autre compte de tiers.

Compte 4682 Charges à payer sur ressources affectées

Compte 4684 Produits à recevoir sur ressources affectées

Sur la notion de ressources affectées, se reporter au titre 4 du chapitre 4 du tome 1 de la présente instruction. La technique comptable décrite ci-dessous ne concerne que des opérations comptabilisées sans TVA. Pour les opérations avec TVA, se reporter au titre 4 précité.

> Technique comptable
>
> Prise en charge de la convention de ressources affectées
>
> - Débit 4684 Produits à recevoir sur ressources affectées
> - Crédit 4682 Charges à payer sur ressources affectées

Réception des fonds

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4684 Produits à recevoir sur ressources affectées

Constatation des recettes budgétaires à hauteur des dépenses effectivement réalisées

- Débit 4682 Charges à payer sur ressources affectées
- Crédit compte de bilan ou de produits par nature intéressé

Apurement de la convention

Lorsque le montant initial de la convention prise en charge se révèle supérieur aux dépenses réelles, il convient d'apurer les comptes 4682 et 4684.

Les hypothèses suivantes doivent être envisagées :

- la totalité des fonds encaissés a été consommée (le reliquat correspond alors à des fonds qui ne seront jamais versés)

- Débit 4682 Charges à payer sur ressources affectées
- Crédit 4684 Produits à recevoir sur ressources affectées

- les fonds encaissés sont égaux au montant de la convention mais n'ont pas été consommés - en totalité : il convient donc de reverser le reliquat au bailleur de fonds

- Débit 4682 Charges à payer sur ressources affectées
- Crédit compte de disponibilités

- les fonds encaissés sont inférieurs au montant initial de la convention et n'ont pas été consommés en totalité

- Débit 4682 Charges à payer sur ressources affectées
- Crédit 4684 Produits à recevoir sur ressources affectées, pour la différence entre la convention prise en charge et les encaissements réalisée
- Crédit compte de disponibilités, pour la différence entre les sommes encaissées et dépensées

- si le reversement du reliquat intervient pour une convention entrant dans le champ d'application de la TVA

- Débit 4682 Charges à payer sur ressources affectées, pour le montant hors taxes du reliquat
- Débit 4457 TVA collectée, pour le montant de la TVA
- Crédit compte de disponibilités, pour le montant T.T.C. reversé au bailleur de fonds

- le reliquat est définitivement acquis à l'établissement

- Débit 4682 Charges à payer sur ressources affectées
- Crédit 7713 Libéralités reçues

Le compte 4684 se trouvant soldé, soit par l'encaissement de la totalité des fonds prévus au contrat, soit par le débit du compte 4682 comme indiqué ci-dessus.

Compte 4686 Charges à payer

Technique comptable

En fin d'exercice, les charges à payer sont constituées pour le montant évaluatif des dépenses qui n'ont pu être ordonnancées, les créanciers n'ayant pas produit les justifications établissant leurs droits à la clôture de l'exercice et à condition que le montant desdites charges soit suffisamment connu et évaluable.

- Débit compte de charges par nature intéressé
- Crédit 4686 Charges à payer

Paiements effectués après liquidation définitive de la charge

- Débit 4686 Charges à payer
- Crédit compte de disponibilités

Après la liquidation définitive de la charge, les ajustements en plus ou en moins sont constatés comme ci-après :

1 lorsque le montant de la charge est supérieur à son évaluation, émission pour la différence d'un mandat imputé sur le compte de charge intéressé ;

2 lorsque le montant définitif est inférieur à l'évaluation,, émission d'un ordre de recettes pour la différence, imputable au compte de produits approprié (voir commentaires de présentation des classes 6 et 7).

Compte 4687 Produits à recevoir

Technique comptable

En fin d'exercice, constatation des produits acquis à l'établissement mais dont le montant, non définitivement arrêté n'a pas encore fait l'objet d'un titre de recettes.

- Débit 4687 Produits à recevoir
- Crédit du compte de produits par nature intéressé

Encaissements effectués après liquidation définitive de la recette

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4687 Produits à recevoir

Après la liquidation définitive du produit, les ajustements en plus ou en moins sont constatés comme ci-après :

1 lorsque le montant du produit est supérieur à son évaluation, émission pour la différence d'un ordre de recette imputé sur le compte de produits intéressé ;

2 lorsque le montant définitif est inférieur à l'évaluation,, émission d'un ordre de dépense pour la différence, imputable au compte de charges approprié (voir commentaires de présentation des classes 6 et 7).

COMPTE 47 COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE

Les opérations qui ne peuvent être imputées de façon certaine ou définitive à un compte déterminé au moment où elles sont enregistrées ou qui exigent une information complémentaire ou des formalités particulières sont inscrites provisoirement au compte 47. Toutefois, ce procédé de comptabilisation ne doit être utilisé qu'à titre exceptionnel : toute opération imputée au compte 47 doit être portée au compte définitif dans les meilleurs délais possibles.

Le compte 47 présente les subdivisions suivantes :

471 - Recettes à classer

- 4711 - Recettes des comptables supérieurs du trésor à classer
- 4712 - Recettes des comptables secondaires à vérifier
- 4713 - Recettes perçues avant émission de titre
- 4715 - Recettes des régisseurs à vérifier
- 4718 - Autres recettes à classer

472 - Dépenses à classer et à régulariser

- 4721 - Dépenses payées avant ordonnancement

4722 - Dépenses des comptables secondaires à vérifier
4725 Dépenses des régisseurs à vérifier
4728 - Autres dépenses à régulariser
473 - Recettes et dépenses à transférer
4731 - Recettes à transférer
4735 - Dépenses à transférer
476 - Différences de conversion sur opérations en devises - Actif
4761 - Diminution des créances
4762 - Augmentation des dettes
4768 - Différences compensées par couverture de change
477 - Différence de conversion sur opérations en devises - Passif
4771 - Augmentation des créances
4772 - Diminution des dettes
4778 - Différences compensées par couverture de change
478 - Autres comptes transitoires

COMPTE 471 RECETTES À CLASSER

Compte 4711 Recettes des comptables supérieurs du trésor à classer

Technique comptable

Comptabilisation des recettes transférées par les comptables supérieurs

- Débit 515 Trésor
- Crédit 4711 Recettes des comptables supérieurs du trésor à classer

Imputation définitive

- Débit 4711 Recettes des comptables supérieurs du trésor à classer
- Crédit du ou des comptes d'imputation définitive

Compte 4712 Recettes des comptables secondaires à vérifier

Technique comptable

Comptabilisation des opérations transmises par les comptables secondaires

- Débit 181 Comptes de liaison des établissements
- Crédit 4712 Recettes des comptables secondaires à vérifier

Centralisation comptable après vérification

- Débit 4712 Recettes des comptables secondaires à vérifier
- Crédit 4111 Clients - Exercice précédent, pour les ordres émis pendant la période complémentaire, ou
- Crédit d'un compte de produits par nature pour les ordres émis au cours de l'exercice

Compte 4713 Recettes perçues avant émission de titres

Le compte 4713 retrace les droits au comptant encaissés par l'établissement. L'agent comptable doit établir une liste des droits perçus afin de demander à l'ordonnateur l'émission des tires de recettes correspondants en régularisation des opérations enregistrées au compte 4713. *L'émission des titres de recettes doit intervenir dans les meilleurs délais et en tout état de cause selon une périodicité au minimum mensuelle*.

Technique comptable

Comptabilisation des droits perçus au comptant

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4713 Recettes perçues avant émission de titre

Emission des ordres de recettes

- Débit4713 Recettes perçues avant émission de titre
- Crédit compte de produits par nature intéressé

Compte 4715 Recettes des régisseurs à vérifier

Technique comptable

Comptabilisation des justifications transmises par les régisseurs

- Débit 545 Régies de recettes
- Crédit 4715 Recettes des régisseurs à vérifier

Emission des ordres de recettes

- Débit 4715 Recettes des régisseurs à vérifier
- Crédit 4111 Clients - Exercices antérieurs, pour les ordres émis pendant la période complémentaire, ou
- Crédit d'un compte de produits par nature pour les ordres émis au cours de l'exercice

Compte 4718 Autres recettes à classer

Le compte 4718 retrace les versements reçus sans indication quant à leur objet. Dans ce cas, il appartient à l'agent comptable de demander à la partie versante, dès réception du versement, de quelle dette vis-à-vis de l'établissement elle entend se libérer.

Il convient de procéder régulièrement à l'apurement du compte 4718 et en tout état de cause au moins une fois par an.

Technique comptable

Comptabilisation des encaissements

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4718 Autres recettes à classer

Imputation définitive de la recette

- Débit 4718 Autres recettes à classer
- Crédit compte d'imputation définitive, ou
- Crédit 4664 Excédents de versement, pour les sommes à rembourser

COMPTE 472 DÉPENSES À CLASSER OU À RÉGULARISER

Compte 4721 Dépenses payées avant ordonnancement

Technique comptable

Règlement des dépenses

- Débit 4721 Dépenses payées avant ordonnancement
- Crédit compte de disponibilités

Emission de l'ordre de dépenses au nom de l'agent comptable

- Débit compte de charges par nature intéressé ou exceptionnellement, d'un compte de classe 2
- Crédit 4721 Dépenses payées avant ordonnancement

Compte 4722 Dépenses des comptables secondaires à vérifier

Technique comptable

Comptabilisation des opérations transmises par les comptables secondaires

- Débit 4722 Dépenses des comptables secondaires à vérifier
- Crédit 181 Comptes de liaison des établissements

Centralisation comptable après vérification

- Débit d'un compte de tiers , pour les dépenses ordonnancées au cours de la période complémentaire, ou
- Débit d'un compte de charges par nature, pour les opérations ordonnancées au cours de l'exercice
- Crédit 4722 Dépenses des comptables secondaires à vérifier

Compte 4725 Dépenses des régisseurs à vérifier

Technique comptable

Comptabilisation des dépenses transmises par les régisseurs

- Débit 4725 Dépenses des régisseurs à vérifier
- Crédit 543 Régies d'avances

Emission des ordres de dépenses

- Débit d'un compte de tiers, pour les dépenses ordonnancées au cours de la période complémentaire, ou
- Débit d'un compte de charges par nature, pour les dépenses ordonnancées au cours de l'exercice
- Crédit 4725 Dépenses des régisseurs à vérifier

Compte 4728 Autres dépenses à régulariser

Technique comptable

Comptabilisation des dépenses dont le règlement est différé par suite d'erreur ou d'insuffisance de justifications

- Débit compte de tiers intéressé
- Crédit 4728 Autres dépenses à régulariser

Règlement après régularisation

- Débit 4728 Autres dépenses à régulariser
- Crédit compte de disponibilités

COMPTE 473 RECETTES ET DÉPENSES À TRANSFÉRER

Ces comptes sont utilisés pour retracer provisoirement dans les écritures de l'établissement public les opérations que l'agent comptable a exécutées pour le compte d'autres organismes, dans la comptabilité desquels elles doivent être imputées définitivement.

Compte 4731 Recettes à transférer

Technique comptable

Encaissement (ou rétention) des sommes à transférer

- Débit compte de tiers ou de disponibilités intéressé
- Crédit 4731 Recettes à transférer

Transfert aux bénéficiaires

- Débit 4731 Recettes à transférer
- Crédit compte de disponibilités

Compte 4735 Dépenses à transférer

Technique comptable

Paiement de sommes pour le compte d'autres organismes

- Débit 4745 Dépenses à transférer
- Crédit compte de disponibilités

Transfert des dépenses

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4745 Dépenses à transférer

COMPTE 476 DIFFÉRENCES DE CONVERSION EN DEVISES - ACTIF

COMPTE 477 DIFFÉRENCES DE CONVERSION EN DEVISES - PASSIF

Lors de la réalisation de l'opération, les créances et les dettes en monnaie étrangère sont converties et comptabilisées en francs sur la base du dernier cours de change.

Pour les créances et les dettes faisant l'objet d'un règlement en cours d'exercice, les pertes et les gains de change sont comptabilisés aux comptes de charges et de produits correspondants.

Les créances restant à recouvrer et les dettes restant à payer en fin d'exercice font l'objet d'une actualisation aux taux de change en vigueur à cette date.

Les différences de conversion ainsi déterminées sont alors inscrites à des comptes transitoires en attente de régularisations ultérieures :

1. à l'actif du bilan, lorsque la différence correspond à une perte latente : compte 476 Différences de conversion sur opérations en devises - Actif ;
2. au passif du bilan, lorsque la différence correspond à un gain latent : compte 477 Différences de conversion sur opérations en devises - Passif.

Les différences de change ainsi constatées à la clôture d'un exercice seront exactement contre-passées, soit à l'ouverture de l'exercice suivant, soit en cours de période au fur et à mesure des règlements, soit globalement en fin de période, selon la méthode en usage dans l'établissement.

Il est précisé que les gains latents n'entrent pas dans la formation du résultat. En revanche, sauf dérogation, les pertes latentes entraînent la constitution d'une provision pour risques.

Lorsque l'opération en devises est assortie par l'établissement d'une opération parallèle destinée à couvrir les conséquences de la fluctuation du change (couverture de change), la provision n'est constituée qu'à concurrence du risque non couvert. Les pertes ou gains latents compensés par une couverture de change sont inscrits distinctement au bilan sous des comptes transitoires.

Les ajustements sont enregistrés aux comptes :

1 4768 Différences compensées par couverture de change - Actif , par le crédit des comptes 4761 et 4762 ;

2 4778 Différences compensées par couverture de change - Passif , par le crédit des comptes 4771 et 4772 ;

Les soldes des comptes 476 et 477 sont mentionnés distinctement comme dernière rubrique du bilan.

Compte 4761 Diminution de créances - Actif

Technique comptable

Lors des écritures d'inventaire, constatation de la perte latente

- Débit 4761 Diminution de créances - Actif
- Crédit compte de clients intéressé

Simultanément, une provision est constitution est constituée

- Débit 6865 Dotations aux provisions pour risques et charges financiers
- Crédit 1515 Provisions pour pertes de change

Régularisation des opérations

Premier procédé :

- annulation des comptes de régularisation en début d'exercice n+1 (contre-passation)

- Débit compte de clients intéressé
- Crédit 4761 Diminution de créances - Actif

- règlement de la créance

- Débit compte de disponibilités, pour le montant du règlement
- Débit 666 Pertes de change, pour le montant de la perte effectivement constatée
- Crédit compte de clients intéressé, pour le montant de la créance arrêté lors des écritures d'inventaire

- simultanément, la provision initialement constituée est reprise :

- Débit 1515 Provisions pour pertes de change
- Crédit 7865 Reprises sur provisions pour risques et charges financiers

Deuxième procédé :

- il n'est pas effectué de contre-passation d'écriture en début d'exercice. L'ensemble de l'opération est alors régularisé lors du règlement

- Débit compte de disponibilités, pour le montant du règlement
- Débit 666 Pertes de change, pour le montant de la perte effectivement constatée
- Crédit compte de clients intéressé, pour le montant de la créance arrêté lors des écritures d'inventaire
- Crédit 4761 Diminution des créances - Actif, pour le montant de la perte latente

- simultanément, la provision initialement constituée est reprise (cf. écriture ci-dessus)

Compte 4762 Augmentation des dettes - Actif

Les écritures relatives au compte 4762 sont identiques à celles décrites au compte 4761, le compte mouvementé en contrepartie du compte 4762 étant un compte de fournisseurs.

Compte 4771 Augmentation des créances - Passif

Technique comptable

Lors des écritures d'inventaire, constatation du gain latent

- Débit compte de clients intéressé
- Crédit 4771 Augmentation des créances - Passif

Régularisation des opérations

Premier procédé

- contre-passation

- Débit 4771 Augmentation des créances - passif
- Crédit compte de clients intéressé

Règlement de la créance

- Débit compte de disponibilités, pour le montant du règlement
- Crédit compte de clients intéressé, pour le montant de la créance arrêté lors des écritures d'inventaire
- Crédit 766 Gains de change, pour le montant du gain effectivement réalisé

Deuxième procédé :

- il n'est pas effectué de contre-passation : l'opération est régularisée lors du règlement

- Débit 4771 Augmentation des créances - Passif, pour le montant du gain latent
- Débit compte de disponibilités, pour le montant du règlement
- Crédit compte de clients intéressé, pour le montant de la créance arrêté lors des écritures d'inventaire
- Crédit 766 Gains de change, pour le montant du gain effectivement réalisé

Compte 4772 Diminution des dettes - Passif

Les écritures relatives au compte 4772 sont identiques à celles décrites au compte 4771, le compte mouvementé en contrepartie du compte 4772 étant un compte de fournisseurs.

Compte 4768 Différences compensées par couverture de change - Actif

Compte 4778 Différences compensées par couverture de change - Passif

Pour plus de clarté, sont décrites simultanément les opérations relatvies aux pertes latentes par un exemple chiffré avec le compte 4768, puis les opérations relatives aux gains latents, par un exemple chiffré avec le compte 4778.

Technique comptable En N, vente pour 10$. Le cours du dollar est de 7F, la vente est donc de 70F.		
• Débit compte de clients intéressé	70	
• Crédit subdivision intéressée de la classe 7		70
Lors des écritures d'inventaire, le cours du dollar est à 6,50F. Il convient donc de constater une perte latente de 5F.		
• Débit 4761 Diminution de créances - Actif	5	
• Crédit compte de clients intéressé		5
Constatation de la couverture de change qui est de 0,30F, soit 3F et de la provision à constituer qui est donc de 2F.		
• Débit 4768 Différences compensées par couverture de change - Actif	3	
• Débit 6865 Dotations aux provisions pour risques et charges financiers	2	
• Crédit 4761 Diminution de créances - Actif		3
• Crédit 1515 Provisions pour pertes de change		2
En N+1, régularisation des opérations		
Premier procédé :		
- annulation des comptes de régularisation en début d'exercice (contre-passation)		
• Débit compte de clients intéressé	5	
• Crédit 4761 Diminution de créances - Actif		2
• Crédit 4768 Différences compensées par couverture de change - Actif		3
- règlement de la créance au cours de 6,70F, soit 67F et constatation de la perte définitive		
• Débit compte de disponibilités	67	
• Débit 666 Pertes de change	3	
• Crédit compte de clients intéressé		70
- simultanément, la provision initialement constituée est reprise		
• Débit 1515 Provisions pour pertes de change	2	
• Crédit 7865 Reprises sur provisions pour risques et charges financiers		2
Deuxième procédé		
- il n'est pas effectué de contre-passation d'écriture en début d'exercice. L'ensemble de l'opération est alors régularisé lors du règlement		
• Débit compte de disponibilités	67	
• Débit 666 Pertes de change	3	
• Crédit compte de clients intéressé		65
• Crédit 4761 Diminution de créances - Actif		2
• Crédit 4768 Différences compensées par couverture de change - Actif		3
- simultanément la provision initialement constituée est reprise (cf. écriture ci-dessus)		

En N, achat pour 10$. Le cours est de 7F, l'achat est donc de 70F.		
• Débit subdivision intéressée de la classe 6	70	
• Crédit compte de fournisseurs intéressé		70
Lors des écritures d'inventaire, le cours du dollar est à 6,70F. Il convient donc de constater un gain latent de 3F, ainsi que la couverture de change qui est de 0,20F, soit 2F.		
• Débit compte de fournisseurs intéressé	3	
• Crédit 4772 Diminution des dettes - Passif		1
• Crédit 4778 Différences compensées par couverture de change - Passif		2
En N+1, régularisation des opérations		
Premier procédé :		
- annulation des comptes de régularisation en début d'exercice (contre-passation)		
• Débit 4772 Diminution des dettes - Passif	1	
• Débit 4778 Différences compensées par couverture de change - Passif	2	
• Crédit compte de fournisseurs intéressé		3
- règlement de la dette au cours de 7,10F, soit 71F et constatation d'une perte		
• Débit compte de fournisseurs intéressé	70	
• Débit 666 Pertes de change	1	
• Crédit compte de disponibilités		71
Deuxième procédé		
- il n'est pas effectué de contre-passation d'écriture en début d'exercice. L'ensemble de l'opération est alors régularisé lors du règlement		
• Débit compte de fournisseurs intéressé	67	
• Débit 666 Pertes de change	1	
• Débit 4772 Diminution des dettes - Passif	1	
• Débit 4778 Différences compensées par couverture de change - Passif	2	
• Crédit compte de disponibilités		71

COMPTE 48 COMPTES DE RÉGULARISATION

Les comptes de régularisation sont des comptes utilisés pour répartir les charges et les produits dans le temps de manière à rattacher à un exercice déterminé toutes les charges et tous les produits le concernant effectivement et ceux-là seulement. Entrent dans cette catégorie de comptes :

1 les comptes de charges à répartir sur plusieurs exercice ou constatées d'avance ou à payer ;

2 les comptes de produits constatés d'avance ou à recevoir.

Ces comptes de régularisation sont inscrits dans les rubriques appropriées du bilan. C'est ainsi que les comptes de charges à payer et de produits à recevoir sont respectivement rattachés aux comptes de tiers concernés. Les autres comptes de régularisation constituent des subdivisions du compte 48.

Pour l'établissement des documents de synthèse, il y a lieu de distinguer les régularisations à plus d'un an et à moins d'un an.

Le compte 48 présente les subdivisions suivantes

481 - Charges à répartir sur plusieurs exercices (budgétisées)

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

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

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

Les comptes 481 et 486 enregistrent des frais engagés par l'établissement au cours d'un exercice et qui seront imputés aux exercices ultérieurs auxquels ils se rapportent.

En effet, les comptes de la classe 6 enregistrent toutes les charges dès qu'elles se produisent et comprennent ainsi des charges engagées pendant un exercice donné, mais qui concernent des exercices ultérieurs. Pour rétablir le résultat de l'exercice, les charges à répartir sur les exercices ultérieurs sont transférées en fin d'exercice au débit des comptes 481 et 486. Le montant de ce transfert est effectué au vu d'un ordre de reversement, par le crédit du compte 791 "Transfert de charges d'exploitation", s'il s'agit de charges à répartir sur plusieurs exercices et par le crédit des comptes de charges intéressés s'il s'agit de charges constatées d'avance.

Un autre procédé de comptabilisation consiste, lors de l'enregistrement initial de la facture, à affecter directement aux comptes 481 et 486 la quote-part des charges se rapportant à un exercice ultérieur. Cette méthode est applicable notamment aux grosses réparations, dans les conditions décrites ci-dessous.

COMPTE 481 CHARGES À RÉPARTIR SUR PLUSIEURS EXERCICES

Technique comptable

En fin d'exercice, pour le montant des charges à répartir sur plusieurs exercices, enregistrées en classe 6 au cours de l'exercice

- Débit 481 Charges à répartir sur plusieurs exercices
- Crédit 79 Transfert de charges

A la clôture de chaque exercice, pour le montant de la quote-part des charges incombant à cet exercice

- Débit 6812 Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir
- Crédit 481 Charges à répartir sur plusieurs exercices

Ce compte fait l'objet d'opérations budgétaires d'ordre en débit et en crédit.

Compte 4811 Charges différées

Ce compte est utilisé dans le cadre d'opérations spécifiques dont la rentabilité globale est démontrée, c'est-à-dire des charges enregistrées au cours de l'exercice, mais qui se rapportent à des productions déterminées à venir.

Compte 4812 Frais d'acquisition des immobilisations

Ce compte enregistre les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes, liés à l'acquisition d'immobilisations, préalablement enregistrés en classe 6 selon leur nature, au cours de l'exercice, lorsqu'il a été décidé d'étaler ces frais sur plusieurs exercices.

Compte 4818 Charges à étaler

Sont notamment enregistrés à ce compte les frais dont l'importance exceptionnelle justifie qu'ils ne soient pas supportés par le seul exercice au cours duquel ils sont engagés et lorsque l'établissement n'a pas constitué, préalablement à leur engagement, une provision pour charges à répartir sur plusieurs exercices (compte 157).

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

Les compte 486 enregistre les frais engagés par l'établissement au cours d'un exercice et qui seront imputés à l'exercice suivant auquel ils se rapportent. En effet, les comptes de la classe 6 enregistrent toutes les charges lorsqu'elles se produisent et comprennent aussi les charges engagées pendant cet exercice, mais qui peuvent concerner l'exercice suivant.

Pour rétablir le résultat de l'exercice, les charges de l'exercice suivant sont transférées en fin d'exercice au débit du compte 486.

Le montant de ce transfert est effectué au vu d'un ordre de reversement par le crédit du compte de charges intéressé. Au début de l'exercice suivant cette écriture est contre-passée.

Un autre procédé de comptabilisation consiste, lors de l'enregistrement initial des dépenses, à comptabiliser directement au compte 486 la quote-part des charges se rapportant à un exercice ultérieur.

En cas de besoin, le compte 486 est subdivisé conformément à la nomenclature de la classe 6.

L'ensemble de la procédure budgétaire et comptable des charges constatées d'avance est décrit au paragraphe 2.3.2 du chapitre 5 du présent titre.

Compte 487 Produits constatés d'avance

Le compte 487 enregistre le montant des produits comptabilisés dans l'exercice, mais concernant des exercices ultérieurs.

En effet, si les comptes de la classe 7 enregistrent tous les produits au fur et à mesure de leur naissance, certains d'entre eux sont imputables à des exercices ultérieurs.

Pour rétablir le résultat de l'exercice, les produits de l'exercice suivant sont transférés au compte 487 au vu d'un ordre d'annulation ou de réduction de recettes par le débit du compte intéressé de la classe 7. A l'ouverture de l'exercice suivant, cette écriture est contre-passée.

Un autre procédé de comptabilisation consiste, lors de l'enregistrement initial de l'ordre de recette, à affecter directement au compte 487 la quote-part des produits se rapportant à un exercice ultérieur.

En cas de besoin, le compte 487 peut être subdivisé conformément à la nomenclature de la classe 7.

L'ensemble de la procédure budgétaire et comptable des produits constatées d'avance est décrit au paragraphe 2.3.3 du chapitre 5 du présent titre.

COMPTE 49 PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES COMPTES DE TIERS

Les conditions générales de forme et de fond auxquelles est subordonnée la constitution des provisions sont exposées dans les commentaires des comptes 681, 686 et 687.

S'agissant des provisions pour dépréciation des comptes de tiers, il y a lieu de rappeler que ne sont admises ni les provisions calculées en appliquant un battement ou un pourcentage forfaitaire au montant total, des créances à recouvrer, ni les provisions fondées sur la perspective d'une crise économique qui donnerait à penser que certains débiteurs risquent d'éprouver des difficultés pour s'acquitter.

En revanche, une provision pour dépréciation des créances contentieuses est possible lorsque le débiteur est en liquidation judiciaire ou lorsque sa situation ne permet pas d'espérer qu'il pourra se libérer intégralement.

Le compte 49 présente les subdivisions suivantes :

491 - Provisions pour dépréciation financière des comptes clients et étudiants

495 - Provisions pour dépréciation du compte de groupe et associés

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

496 - Provision pour dépréciation des comptes de débiteurs divers

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

Les mouvements imputés à ces comptes correspondent à des écritures budgétaires d'ordre.

Technique comptable

En fin d'exercice, constitution de la provision

- Débit 6817 Dotations aux provisions pour dépréciation des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement), ou
- Débit 6876 Dotations aux provisions pour dépréciations exceptionnelles
- Crédit subdivision intéressée du compte 49

Reprise de la provision : provision devenue en tout ou partie sans objet, provision exagérée, réalisation du risque de non-recouvrement couvert par la provision [1]

- Débit subdivision intéressée du compte 49
- Crédit 7817 Reprises sur provisions pour dépréciation des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement), ou
- Crédit 7876 Reprises sur provisions pour dépréciations exceptionnelles

7. COMPTES DE CLASSE 5 : COMPTES FINANCIERS

Les comptes financiers enregistrent des mouvements de valeurs en espèces, chèques, ainsi que les opérations faites avec les banques, établissements financiers et assimilés, les agents de change, etc. par extension, ils comprennent les comptes relatifs aux valeurs mobilières de placement.

Il convient de noter par ailleurs de noter qu'en règle générale, les opérations des comptes de classe 5 ne sont pas budgétaires. Cependant, sont inscrites au budget au titre de la classe 5 les achats ou ventes de valeurs mobilières de placement (chapitres 503 à 508), étant précisé que les placements en valeurs du trésor peuvent, dans les conditions prévues à l'article 175 du décret du 29 décembre 1962, ne pas être budgétisées, ainsi que les provisions pour dépréciation des comptes financiers.

La classe 5 comporte les comptes suivants :

50 - Valeurs mobilières de placement

51 - Banques, établissements financiers et assimilés

[1] Créances ayant fait l'objet d'une des procédures prévues à l'article 165 du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique

53 - Caisse

54 - Régies d'avances et accréditifs

58 - Virements internes

59 Provisions pour dépréciation des comptes financiers

Les subdivisions, ainsi que le mode de comptabilisation sont exposés à propos de l'examen de chaque compte.

COMPTE 50 VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT

Par valeurs mobilières de placement, le plan comptable général désigne les titres acquis en vue de réaliser un gain en capital à brève échéance, par opposition aux titres immobilisés décrits au compte 27. Le compte 50 enregistre les mouvements de titres dont l'établissement possède la libre disposition.

En revanche, les titres grevés d'affectation spéciale ou dont l'aliénation est soumise à des conditions particulières sont inscrits au compte 27.

Le compte 50 présente les subdivisions suivantes :

503 - Actions
504 - Autres titres conférant un droit de propriété
506 - Obligations
507 - Bons du Trésor et bons de caisse à court terme
508 - Autres valeurs et créances assimilées
5081 - Autres valeurs mobilières
5088 - Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées

COMPTE 503 ACTIONS

Le montant porté en comptabilité est le prix pour lequel les titres ont été acquis ou la valeur déterminée par les termes du contrat d'acquisition. Les frais d'acquisition en sont exclus ; ils sont inscrits dans les charges de l'exercice (compte 627 « Services bancaires et assimilés »).

Les écritures comptables relatives aux opérations d'acquisition ou de cession d'actions sont applicables aux opérations similaires effectuées sur d'autres titres.

> Technique comptable
>
> Achats
>
> - Débit 503 Actions
> - Crédit 464 Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement
>
> Cession d'actions
>
> Lorsque le prix de cession est supérieur à la valeur patrimoniale d'intégration
>
> - pour le montant de la valeur brute comptable
>
> - Débit 767 Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement
> - Crédit 503 Actions
>
> - simultanément, pour le prix de la cession
>
> - Débit 465 Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement
> - Crédit 767 Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement

Lorsque le prix de cession est inférieur à la valeur patrimoniale d'intégration

- pour le montant de la valeur brute comptable
  - Débit 667 Charges nettes sur cessons de valeurs mobilières de placement
  - Crédit 503 Actions
- simultanément, pour le prix de la cession
  - Débit 465 Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement
  - Crédit 667 Charges nettes sur cessons de valeurs mobilières de placement

COMPTE 504 AUTRES TITRES CONFÉRANT UN DROIT DE PROPRIÉTÉ

COMPTE 506 OBLIGATIONS

COMPTE 507 BONS DU TRÉSOR ET BONS DE CAISSE À COURT TERME

Les écritures comptables relatives aux opérations d'acquisition ou de cession d'actions sont applicables aux opérations similaires effectuées sur des obligations et des bons du Trésor.

COMPTE 508 AUTRES VALEURS MOBILIÈRES ET CRÉANCES ASSIMILÉES

Compte 5081 Autres valeurs mobilières

Les écritures comptables relatives aux opérations d'acquisition ou de cession d'actions sont applicables aux opérations similaires effectuées sur les autres valeurs mobilières.

Compte 5088 Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées

La créance d'intérêts est acquise à la date d'échéance du coupon. Toutefois, les fruits civils s'acquérant jour par jour (code civil, art; 586), les intérêts courus et non échus à la clôture de l'exercice constituent des produits à recevoir rattachés au compte de valeurs mobilières, correspondant en l'occurrence au compte 5088.

Technique comptable

Écritures de fin d'exercice

- Débit 5088 Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées
- Crédit 764 Valeurs mobilières de placement

Écritures à l'échéance

Constatation des intérêts courus

- Débit 463 Autres débiteurs divers
- Crédit 5088 Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées, pour la part des intérêts courus non échus constatés à la fin de l'exercice
- Crédit 764 Valeurs mobilières de placement, pour la part de l'exercice

Encaissement des intérêts

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 463 Autres débiteurs divers

N.B. Le prélèvement forfaitaire sur les produits des placements à revenu fixe est opéré par l'établissement payeur, mais il est à la charge du bénéficiaire des revenus qui doit enregistrer d'une part, en produits, les intérêts bruts acquis et d'autre part, en charges, le prélèvement forfaitaire les concernant au compte 6358 "Autres droits".

COMPTE 51 BANQUES, ÉTABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILÉS

Le compte 51 présente les subdivisions suivantes :

511 - Valeurs à l'encaissement

5112 - Chèques bancaires à encaisser
5113 - Chèques vacances à l'encaissement
5114 - Chèques postaux à encaisser
5115 - Cartes bancaires à l'encaissement
5117 - Chèques impayés
5118 - Autres valeurs à l'encaissement

512 - Banques

5121 - Comptes en francs
5124 - Comptes en monnaies étrangères

514 - Chèques postaux

515 - Trésor

5151 - Compte au Trésor
5154 - Compte en ECU

517 - Autres organismes financiers

518 - Intérêts courus

COMPTE 511 VALEURS À L'ENCAISSEMENT

Les écritures exposées ci-dessous sont générales, les aspects relatifs aux chèques bancaires, à la carte bancaire et aux impayés font l'objet de développements particuliers.

> Technique comptable
>
> Remise de valeurs à l'encaissement
>
> - Débit subdivision intéressée du compte 511
> - Crédit compte de tiers intéressé
>
> Comptabilisation des encaissements
>
> - Débit 512 Banques, ou
> - Débit 514 Chèques postaux, ou
> - Débit 515 Trésor
> - Crédit subdivision intéressée du compte 511

Compte 5113 Chèques vacances à l'encaissement

Les chèques vacances constituent un moyen de règlement dont l'acceptation par les établissements publics nationaux est soumis à l'autorisation expresse du bureau D4 de la direction de la Comptabilité publique, sous réserve que l'établissement qui en fait la demande obtienne l'agrément de l'Agence nationale pour les chèques vacances (ANCV). Ne sont concernés par ce mode de règlement que les droits d'entrée, notamment dans les musées nationaux.

Technique comptable

Remise de chèques vacances à l'encaissement

- Débit 5113 Chèques vacances à l'encaissement
- Crédit compte de tiers intéressé

Comptabilisation des encaissements

- Débit 512 Banques, ou
- Débit 514 Chèques postaux, ou
- Débit 515 Trésor, pour le montant effectivement encaissé,
- Débit 6685 Charges financières provenant de l'encaissement des chèques vacances, pour le montant de la commission prélevée par l'ANCV
- Crédit 5113 Chèques vacances à l'encaissement, pour la totalité de la somme

Compte 5115 Cartes bancaires à l'encaissement

Les agents comptables d'établissements publics nationaux peuvent recouvrer au comptant les recettes par carte bancaire sans autorisation préalable. L'ensemble de cette procédure est précisée par les instructions de la direction de la comptabilité publique n° 89-113-A8-K1 PR du 11 décembre 1989 et n° 90-1-M9 du 4 janvier 1990.

Technique comptable

Encaissements par l'agent comptable

Opération effectuée quotidiennement lors de la remise des justificatifs à l'agent comptable, pour le montant total des recettes encaissées

- Débit 5115 Cartes bancaires à l'encaissement
- Crédit 4718 Autres recettes à classer

A réception de l'avis de crédit émis par le teneur de compte et après rapprochement avec le relevé reçu du centre de traitement

- Débit 4731 Dépenses payées avant ordonnancement, pour le montant de la commission prélevée par le GIE
- Débit 514 Chèques postaux, ou
- Débit 515 Trésor, pour la somme effectivement portée par le teneur de compte au crédit du compte de l'établissement
- Crédit 5115 Cartes bancaires à l'encaissement

Encaissements réalisés par un régisseur sur le compte de l'agent comptable

Chez le régisseur

- constatation des recettes à l'arrêté de caisse

- Débit 5115 Cartes bancaires à l'encaissement
- Crédit compte de classe 7 intéressé

- le lendemain de l'encaissement, le régisseur adresse à l'agent comptable le ticket attestant le transfert de recettes sur le GIE carte bancaire, ainsi que le double des facturettes

- Débit 545 Régie de recettes
- Crédit 5115 Cartes bancaires à l'encaissement

Chez l'agent comptable

- quotidiennement, à réception du transfert du GIE et du double des facturettes, pour le montant du transfert
  - Débit 5115 Cartes bancaires à l'encaissement
  - Crédit 545 Régie de recettes
- à réception de l'avis de crédit émis par le teneur de compte et après rapprochement avec le relevé reçu du centre de traitement
  - Débit 4731 Dépenses payées avant ordonnancement, pour le montant de la commission prélevée par le GIE
  - Débit 514 Chèques postaux, ou
  - Débit 515 Trésor, pour la somme effectivement portée par le teneur de compte au crédit du compte de l'établissement
  - Crédit 5115 Cartes bancaires à l'encaissement

Encaissement par un régisseur sur un compte ouvert à son nom

Constatation des recettes à l'arrêté de caisse

- Débit 5115 Cartes bancaires à l'encaissement
- Crédit compte de classe 7 intéressé

Quotidiennement, à réception de l'avis de crédit émis par le teneur de compte et après rapprochement avec l'avis de crédit émis par le centre de traitement

- Débit 514 Chèques postaux ou 515 Trésor, pour le montant net versé au compte
- Débit 627 Commisions sur cartes bancaires, pour le montant de la commission
- Crédit 5115 Cartes bancaires à l'encaissement, pour le montant total encaissé

Compte 5117 Chèques impayés

Ce compte est destiné à suivre la régularisation des chèques impayés qui doit intervenir dans les meilleurs délais.

Technique comptable

Constatation des effets impayés

- Débit 5117 Chèques impayés
- Crédit 5112 Chèques bancaires à encaisser, ou
- Crédit 5114 Chèques postaux à encaisser

Régularisation si le chèque est représenté en l'état

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 5117 Effets impayés

Si le redevable établit un nouveau chèque

- Débit 5112 ou 5114
- Crédit 5117 Effets impayés

S'il n'y a pas régularisation, l'apurement du compte 5117 est effectué dans les conditions énoncées ci-après.

Le règlement par chèque n'entraînant pas novation, le non-paiement d'un chèque pour défaut de provision laisse subsister la créance originaire avec toutes ses garanties. Cependant, lorsque le chèque a été présenté à l'encaissement en dehors des délais légaux et que la provision a péri du fait du tireur, la partie versante est libérée et seule la responsabilité de l'agent comptable peut être mise en cause.

Dans les autres cas, le redevable se trouve placé vis-à-vis de l'établissement dans la même situation que celle qu'il avait lors du versement du chèque, sans préjudice des diverses sanctions dont il peut être frappé.

En cas de non-paiement d'un chèque, les écritures de régularisation diffèrent selon que l'effet a été remis en règlement de droits constatés ou d'objets mobiliers ou de valeurs déjà délivrés.

Dans le premier cas, il convient d'annuler purement et simplement l'opération en débitant le compte crédité à tort par le crédit du compte 5117. Cette écriture d'annulation a pour but de rétablir la créance contentieuse au compte de tiers intéressé et de permettre à l'agent comptable d'en poursuivre le recouvrement à l'issue du délai accordé au tireur pour régulariser son paiement.

En revanche, lorsque des objets mobiliers ou des valeurs au porteur sont délivrés contre remise de chèques, les écritures ne subissent aucune modification. En cas de défaillance du tireur, il appartient à l'agent comptable de demander l'autorisation d'imputer le montant de l'effet au compte 429 "Déficits et débets des comptables et régisseurs" et de solliciter la décharge ou la remise gracieuse de la somme dont il reste responsable. Le compte 429 est ensuite apuré dans les conditions prévues ci-dessus.

COMPTE 512 BANQUES

En principe, les fonds disponibles des établissements sont déposés au Trésor. Dès lors, l'ouverture de comptes bancaires et du compte correspondant 512 doit faire l'objet d'une autorisation spéciale du ministre de l'économie et des finances (direction de la comptabilité publique bureau D4).

Il est précisé que le compte 5124 retrace les comptes tenus en monnaies étrangères converties en francs français.

Technique comptable

Encaissement

- Débit subdivision intéressée du compte 512
- Crédit 5112 Chèques bancaires à encaisser, ou
- Crédit compte de tiers intéressé

Paiement

- Débit compte de tiers intéressé
- Crédit subdivision intéressée du compte 512

COMPTE 514 CHÈQUES POSTAUX

Technique comptable

Encaissement

- Débit 514 Chèques postaux
- Crédit 5114 Chèques postaux à encaisser,
- Crédit compte de tiers intéressé

Paiement

- Débit compte de tiers intéressé
- Crédit 514 Chèques postaux

COMPTE 515 TRÉSOR

La technique comptable du compte 514 est applicable au compte 515.

Pour les virements réimputés, il convient de se reporter aux commentaires du compte 4663 et pour les virements internes de fonds, au compte 585.

Le compte 5154 compte en ECU et les commentaires afférents doivent être supprimés.

COMPTE 517 AUTRES ORGANISMES FINANCIERS

Ce compte fonctionne dans les mêmes conditions que les comptes 514 Chèques postaux et 515 Trésor.

COMPTE 518 INTÉRÊTS COURUS

Il peut s'agir soit d'intérêts à payer, soit d'intérêts à recevoir.

Technique comptable

Constatation de produits d'intérêts

- Débit 518 Intérêts courus
- Crédit subdivision intéressée du compte 761

Constatation des charges d'intérêts

- Débit subdivision intéressée du compte 661
- Crédit 518 Intérêts courus

COMPTE 53 CAISSE

COMPTE 531 CAISSE

Technique comptable

Encaissement d'espèces

- Débit 531 Caisse
- Crédit compte de tiers intéressé ou du compte 54

Décaissement d'espèces

- Débit du compte de tiers intéressé ou du compte 54
- Crédit 531 Caisse

Le solde du compte 531 est toujours débiteur ou nul. Pour les virements internes de fonds, voir le compte 585.

COMPTE 54 RÉGIES D'AVANCES ET ACCRÉDITIFS

Le compte 54 présente les subdivisions suivantes :

541 - Comptables secondaires
543 - Régies d'avances
545 - Régies de recettes
548 - Avances pour menues dépenses

COMPTE 541 COMPTABLES SECONDAIRES

Le compte 541 retrace uniquement les opérations de transfert de fonds entre agents comptables principaux et agents comtpables secondaires. L'intégration par l'agent comptable principal des opérations d'exécution budgétaire des agents comptables secondaires sont comptabilisées par l'intermédiaire du compte 181 "Comptes de liaison des établissements".

L'ensemble des opérations concernant les opérations des agents comptables secondaires sont décrites au paragraphe 2.4.7 du chapitre 2 du présent titre.

Technique comptable

Transfert de fonds aux comptables secondaires

- Débit 541 Comptables secondaires
- Crédit compte 51 ou compte 53

Réception des fonds transmis par les comptables secondaires

- Débit compte 51 ou compte 53
- Crédit 541 Comptables secondaires

COMPTE 543 RÉGIES D'AVANCES

Technique comptable

Comptabilisation de l'avance consentie aux régisseurs (avance initiale ou reconstitution de l'avance)

- Débit 543 Régies d'avances
- Crédit compte 51 ou compte 53

Comptabilisation des dépenses acceptées sur production de justificatifs par les régisseurs

- Débit 4725 Dépenses des régisseurs à vérifier
- Crédit 543 Régies d'avances
- puis,
- Débit d'un compte de tiers pour les dépenses ordonnancées pendant la période complémentaire, ou
- Débit d'un compte de charges pour les dépenses de l'exercice
- Crédit 4725 Dépenses des régisseurs à vérifier

Rejets de dépenses des régisseurs

- Débit 543 Régies d'avances
- Crédit 4725 Dépenses des régisseurs à vérifier

Réductions ou suppressions d'avances

- Débit compte 51 ou compte 53
- Crédit 543 régies d'avances

COMPTE 545 RÉGIES DE RECETTES

Ce compte traduit les relations entre le régisseur et l'agent comptable.

Les régisseurs doivent au moins une fois par mois verser l'intégralité des produits qu'ils ont recouvrés.

La stricte application de cette règle les conduirait à vider leur caisse et à solder leur compte courant postal. Les opérations réalisées au compte 545 permettent de pallier cet inconvénient. Son solde débiteur représente le montant des disponibilités de caisse conservées par les régisseurs.

Technique comptable

Comptabilisation des fonds transférés par les régisseurs de recettes

- Débit compte 51 ou compte 53
- Crédit 545 Régies de recettes

Comptabilisation des produits perçus par les régisseurs à réception des pièces justificatives

- Débit 545 Régies de recettes
- Crédit 4715 Recettes des régisseurs à vérifier
- puis,
- Débit 4715 Recettes des régisseurs à vérifier
- Crédit d'un compte de tiers pour les recettes ordonnancées pendant la période complémenaire, ou
- Crédit d'un compte de produits pour les recettes de l'exercice

COMPTE 548 AVANCES POUR MENUES DÉPENSES

Fonctionnant comme le compte 543, le compte 548 enregistre les avances confiées à titre permanent ou occasionnel à certains agents pour le règlement au comptant des menues dépenses et dont le faible montant ne justifie pas l'institution d'une régie. Le montant de ces avances, qui ne peut excéder 1.000F est fixé par décision de l'ordonnateur sur avis favorable de l'agent comptable.

Technique comptable

Comptabilisation des avances consenties

- Débit 548 Avances pour menues dépenses
- Crédit compte de disponibilités

Comptabilisation des dépenses acceptées au vu de pièces justificatives

- Débit 4721 Dépenses payées avant ordonnancement
- Crédit 548 Avances pour menues dépenses

Comptabilisation des dépenses rejetées

- Débit 548 Avances pour menues dépenses
- Crédit 4721 Dépenses payées avant ordonnancement

Réductions ou suppressions d'avances

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 548 Avances pour menues dépenses

COMPTE 58 VIREMENTS INTERNES

Les comptes de virements internes sont des comptes de passage utilisés pour la comptabilisation pratique d'opérations au terme desquelles ils doivent se trouver soldés. Ces comptes sont notamment destinés à permettre la centralisation, sans risque de double emploi, des virements de fonds d'un compte de disponibilités (caisse ou banque) à un autre compte de disponibilités (banque ou caisse).

Le compte 58 présente les subdivisions suivantes :

581 - Virements internes de comptes

585 - Virements internes de fonds

COMPTE 581 VIREMENTS INTERNES DE COMPTES

Ce compte peut être utilisé pour les établissements tenant leur comptabilité selon le système dit "centralisateur".

Il est simultanément débité et crédité lorsqu'une même opération est portée au débit sur un journal divisionnaire et au crédit sur un autre journal divisionnaire (le solde du compte est toujours nul).

COMPTE 585 VIREMENTS INTERNES DE FONDS

Il est utilisé pour les mouvements internes de fonds. Son solde est soit débiteur, soit nul.

COMPTE 59 PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES COMPTES FINANCIERS

Le compte 59 est subdivisé comme suit :

590 - Provisions pour dépréciation financières des valeurs mobilières de placement

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

Technique comptable

Constitution de provision

- Débit 68665 Dotations aux provisions pour dépréciation des valeurs mobilières de placement
- Crédit subdivision intéressée du compte 590

Reprise d'une provision en tout ou partie sans objet (notamment en cas de cession)

- Débit subdivision intéressée du compte 590
- Crédit 78665 Reprises sur provisions pour dépréciation des valeurs mobilières de placement

Les écritures de provisions pour dépréciation des comptes financiers constituent des écritures budgétaires d'ordre.

8. COMPTES DE CLASSE 6: COMPTES DE CHARGES

8.1. PRINCIPES GÉNÉRAUX

La classe 6 groupe les comptes destinés à enregistrer dans l'exercice les charges par nature qui se rapportent à l'exploitation normale et courante de l'établissement, à sa gestion financière et à ses opérations exceptionnelles.

Les charges d'exploitation normale et courante sont enregistrées sous les comptes 60 et 65.

Les charges rattachées à la gestion financière figurent sous le compte 66.

Les charges relatives à des opérations exceptionnelles sont inscrites sous le compte 67.

Le compte 68 "Dotations aux amortissements et aux provisions" comporte des subdivisions distinguant les charges calculées d'exploitation, financières ou exceptionnelles.

Les charges afférentes à des opérations concernant des exercices antérieurs sont comptabilisées dans chacun des comptes de le classe 6 correspondant à leur nature.

Les comptes de la classe 6 sont enregistrés hors taxes ou T.T.C., selon qu'il s'agit d'opérations soumises ou non à la TVA ou ouvrant, ou non, droit à déduction de la TVA.

Les comptes 60 à 68 ne doivent pas en principe enregistrer de montants affectés à des investissements ou à des placements qui sont à inscrire directement dans les comptes :

- 20 Immobilisations incorporelles
- 21 Immobilisations corporelles
- 23 Immobilisations en cours
- 26 Participations et créances rattachées à des participations
- 27 Autres immobilisations financières
- 50 Valeurs mobilières de placement

Mais les établissements ne sont pas toujours en mesure de faire de telles distinctions au moment même où ils passent leurs écritures, soit qu'ils ne connaissent pas alors le caractère des sommes à enregistrer, soit qu'ils ignorent encore l'affectation qui sera donnée à ces sommes.

Dans ce cas, en fin d'exercice, afin de donner une affectation convenable aux dépenses à réimputer, ces dernières sont inscrites :

- soit au débit d'un compte de bilan par le crédit du compte 72 "Production immobilisée" ou par le crédit de la subdivision du compte 79 intitulée "Transfert de charges (autres que les immobilisations)";
- soit au débit d'un autre compte de charges par le crédit de la subdivision du compte 79 intitulée "Transfert de charges".

Enfin, pour faire apparaître l'ensemble des flux intervenus au cours de l'exercice, il convient d'enregistrer en classe 6 les différentes charges relatives à des comptes même lorsqu'elles sont déjà couvertes par des provisions. Dans ce cas, les provisions antérieurement constituées sont annulées par le crédit du compte 78 - Reprises sur amortissements et provisions.

8.2. DISPOSITIONS D'ORDRE PRATIQUE

Les ordres de dépenses sont établis, récapitulés sur le bordereau journal des mandatements émis et adressés à l'agent comptable.

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 dépense complémentaire traité dans les mêmes conditions que l'ordre de dépense initial et portant référence à ce dernier.

Lorsque l'ordre de dépense a été émis pour une somme supérieure aux droits du créancier, le mode de régularisation est différent suivant que la régularisation intervient avant ou après la clôture de l'exercice d'imputation de la dépense correspondante.

☞ Avant la clôture de l'exercice

Un ordre de reversement portant référence à l'ordre de dépense erroné est établi. Il est numéroté dans une série unique par exercice commencée au numéro un. L'ordre de reversement est transmis à l'agent comptable à l'appui du bordereau d'émission des ordres de reversement, après avoir été revêtu du visa du contrôleur financier lorsqu'il en existe un auprès de l'établissement.

Le rétablissement du crédit budgétaire correspondant résulte automatiquement de l'inscription par l'agent comptable du montant de l'ordre de reversement au crédit du compte de la classe 6 qui avait primitivement supporté la dépense, par le débit du compte :

- de tiers primitivement crédité (exemple : 4012 "Fournisseurs - exercice courant"), si le mandat n'a pas encore été payé ;
- de tiers intéressé (exemple : 4098 "Fournisseurs débiteurs - Rabais, remises et ristournes - avoirs non encore reçus" ou, par simplification, du compte 463 "Autres comptes débiteurs - ordres de recettes à recouvrer", si le mandat a déjà été payé.

Sous réserve que l'imputation budgétaire soit rigoureusement la même, il est également possible de procéder par voie de précompte à l'occasion d'une nouvelle liquidation. Ce mode de régularisation peut notamment être utilisé en matière de trop-perçu sur traitement.

En fin d'exercice, le total des bordereaux d'émission des ordres de reversement est déduit du total cumulé du dernier bordereau journal des mandats pour donner le total net des charges de l'exercice.

☞ Après la clôture de l'exercice

Il est procédé à l'émission d'un ordre de recette au titre du chapitre budgétaire approprié selon que la régularisation se rattache à l'exploitation normale et courante de l'établissement, à sa gestion financière ou à ses opérations exceptionnelles.

L'ordre de recette est adressé à l'agent comptable à l'appui du bordereau d'émission des ordres de recettes.

En contrepartie du crédit au compte budgétaire, l'agent comptable débite le compte 4011 « Fournisseurs - Exercice précédent » si le mandat n'a pas été réglé, ou 463 "Ordres de recettes ou ordres de reversement à recouvrer ", si le mandat a déjà été payé.

La régularisation intervenant après la clôture de l'exercice ne donne pas lieu à rétablissement de crédits.

Les erreurs d'imputation de dépenses constatées au cours de l'exercice sont rectifiées dans les écritures de l'ordonnateur et dans celles de l'agent comptable.

A cet effet un certificat de réimputation en double exemplaire, est adressé à l'agent comptable.

Aucun changement d'imputation ne peut être effectué après la clôture de l'exercice.

COMPTE 60 ACHATS ET VARIATION DES STOCKS

Le compte 60 comprend:

- Les comptes de variations de stocks (compte 603) ;
- les achats d'approvisionnement à stocker ainsi que de marchandises (comptes 601, 602 et 607) ;
- les achats d'approvisionnements non stockés (compte 606) ;
- les rabais, remises et ristournes sur achats (compte 609).

Le compte 60 présente les subdivisions suivantes :

601 - Achats stockés - Matières premières

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

602 - Achats stockés - Autres approvisionnements

6021 - Matières consommables

60211 - Carburant

6022 - Fournitures consommables
6022 - Fournitures consommables

60221 - Combustibles
60222 - Produits d'entretien
60223 - Fournitures d'atelier
60224 - Fournitures de magasin
60225 - Fournitures de bureau
60228 - Autres matières et fournitures consommables

6026 - Emballages stockés

603 - Variation des stocks

6031 - Variation des stocks de matières premières (peut être subdivisé suivant le même détail que le compte 601)

6032 - Variation des stocks des autres approvisionnements (peut être subdivisé suivant le même détail que le compte 602)

6037 - Variation des stocks de marchandises

604 - Achats d'études et prestations de service (incorporés aux ouvrages et aux produits)
605 - Achat de matériel, équipements et travaux (incorporés aux ouvrages et aux produits)
606 - Achats non stockés de matières et fournitures

6061 - Fournitures non stockables - eau, énergie

60611 - Electricité
60612 - Carburants et lubrifiants
60613 - Gaz
60614 - Chauffage sur réseau
60617 - Eau
60618 - Autres fournitures non stockables

6063 - Fournitures d'entretien et de petit équipement

6064 - Fournitures administratives

6065 - Linge, vêtements de travail

6067 - Fournitures et matériels d'enseignement et de recherche

6068 - Autres matières et fournitures non stockées

607 - Achats de marchandises
608 - Frais accessoires d'achat
609 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats

6091 - De matières premières

6092 - D'autres approvisionnements à stocker

6094 - D'études et de prestations de services

6095 - De matériels, équipements et travaux

6096 - D'approvisionnements non stockés

6097 - De marchandises

6098 - Rabais, remises, ristournes obtenus non affectés

COMPTE 601 ACHATS STOCKÉS - MATIÈRES PREMIÈRES

COMPTE 602 ACHATS STOCKÉS - AUTRES APPROVISIONNEMENTS

COMPTE 607 ACHATS DE MARCHANDISES

Les achats sont classés selon les critères retenus pour la nomenclature des stocks : ainsi les comptes d'achats 601, 602, 607 correspondent aux comptes 31, 32 et 37.

Ces comptes sont présentés dans l'ordre adopté à l'égard des stocks et comportent les mêmes sous-comptes.

Les achats, comme les stocks sont classés en fonction d'une nomenclature propre à l'établissement, dont les modalités d'établissement et de compatibilité avec la nomenclature officielle de biens et services sont identiques à celles déjà énoncées à l'occasion du fonctionnement des comptes de la classe 3.

Le prix auquel doivent être comptabilisées les opérations d'achat s'entend généralement du prix facturé, net de taxe récupérable auquel s'ajoutent notamment les droits de douane afférents aux biens acquis (prix rendu frontière).

Les achats sont comptabilisés déduction faite des rabais et remises déduits du montant des factures.

En principe, même lorsqu'ils sont déduits sur la facture d'achat, les escomptes de règlement sont comptabilisés au crédit du compte 765 - Escomptes obtenus. Par mesure de simplification, la dépense peut néanmoins être mandatée pour le montant net, après escompte.

Par ailleurs, les frais accessoires d'achat payés à des tiers sont comptabilisés dans les comptes de charges correspondant à leur nature. Toutefois, les établissements ont la faculté de comptabiliser directement ces frais accessoires (transport, commissions, assurances) à l'ensemble des comptes d'achats susvisés et non aux comptes de charges par nature, lorsque les charges peuvent être affectées de façon certaine à telle ou telle catégorie de marchandises ou d'approvisionnements. Le compte 608 « Frais accessoires d'achat peut également être utilisé.

En fin d'exercice, lorsque l'établissement a reçu les marchandises ou les matières et que la facture correspondante n'a pas été reçue, il convient pour ne pas fausser les résultats, de débiter les comptes d'achats susvisés par le crédit du compte 408 - Fournisseurs - factures non parvenues.

> Technique comptable
>
> Achats en cours d'exercice
>
> - Débit 601 ou 602 ou 607
> - Crédit 4012 Fournisseurs - Exercice courant
>
> Opérations de fin d'exercice, lorsque l'établissement a reçu les marchandises ou les matières mais pas la facture correspondante
>
> - Débit 601 ou 602 ou 607
> - Crédit 408 Fournisseurs - Factures non parvenues

COMPTE 603 VARIATION DES STOCKS (APPROVISIONNEMENTS, MARCHANDISES)

L'utilisation du compte 60 est étendue à la comptabilisation des variations de stocks par ouverture d'un compte 603 dont la ventilation est calquée sur celle des stocks d'approvisionnements : les variations dans l'exercice des comptes 31, 32, 37 sont enregistrées dans les comptes 6031, 6032, 6037.

Le compte 603 est réservé à l'enregistrement des variations de stocks d'approvisionnements et de marchandises.

Les soldes des subdivisions du compte 603 (6031, 6032, 6037) concrétisent la différence existant entre la valeur des stocks d'approvisionnements et de marchandises à la clôture de l'exercice et la valeur des dits stocks à la clôture de l'exercice précédent, c'est-à-dire, la différence de valeur entre le stock final, dit stock de sortie, et le stock initial, dit stock d'entrée, compte non tenu des provisions pour dépréciation.

Ces comptes de variation des stocks sont débités pour les éléments qui les concernent, de la valeur du stock initial et crédités de la valeur du stock final. Ces opérations constituent des opérations d'ordre budgétaire. En conséquence, le solde du compte 603 représente la variation globale de la valeur du stock entre le début et la fin de l'exercice.

Les soldes des comptes 6037, d'une part, 6031 et 6032, d'autre part, peuvent être créditeurs ou débiteurs. Ils figurent dans le modèle de compte de résultat comme comptes correcteurs en moins ou en plus des achats de marchandises, d'une part, de matières premières et consommables d'autre part.

Le compte 603 ne fait pas l'objet de prévisions budgétaires. Les variations constatées au débit ou au crédit du compte financier font l'objet d'inscriptions correspondantes en crédits de régularisation pour les charges et en plus-values pour les produits.

COMPTE 604 ACHATS D'ÉTUDES ET DE PRESTATIONS DE SERVICES (INCORPORÉS AUX OUVRAGES ET AUX PRODUITS)

COMPTE 605 ACHATS DE MATÉRIEL, ÉQUIPEMENT ET TRAVAUX (INCORPORÉS AUX OUVRAGES ET AUX PRODUITS)

Les biens et services sous-traités qui s'intègrent dans le cycle de production de l'établissement sont inscrits dans les achats au débit des comptes 604 et 605. Les autres achats de sous-traitance sont classés dans les services extérieurs, au compte 611 - Sous-traitance générale.

COMPTE 606 ACHATS D'APPROVISIONNEMENTS NON STOCKÉS

Le compte 606 regroupe tous les achats non stockables (eau, énergie) ou non stockés par l'établissement tels que ceux afférents à des fournitures qui ne passent pas par un compte de magasin et dont les existants sont inscrits en tant que charges constatées d'avance au compte 486, au vu de l'ordre de reversement émis à cet effet.

Les achats sont comptabilisés, déduction faite des rabais et remises déduits du montant des factures.

En principe, même lorsqu'ils sont déduits sur la facture d'achat les escomptes de règlement sont comptabilisés au crédit du compte 765 - Escomptes obtenus. Par simplification, la dépense pourra néanmoins être ordonnancée pour le montant net, après escompte.

Le prix auquel doivent être comptabilisées les opérations d'achat s'entend généralement du prix facturé net de taxe récupérable, auquel s'ajoutent notamment les droits de douane afférents aux biens acquis (prix rendu frontière).

La technique comptable est la même que celle exposée ci-dessus aux comptes 601, 602 et 607.

COMPTE 607 ACHATS DE MARCHANDISES

Ce compte enregistre les achats de biens effectués par l'entreprise et destinés à être revendus en l'état (voir compte 707 - Ventes de marchandises).

COMPTE 608 FRAIS ACCESSOIRES D'ACHAT

Les établissement sont la possibilité de comptabiliser directement les frais accessoires d'achat payés à des tiers au compte 608 et non aux comptes de charges par nature (transports, commissions, frais de transit, assurances), lorsque ces charges peuvent être affectées de façon certaine à telle ou telle catégorie de marchandises ou de matières.

En fin d'exercice, devra être fourni dans l'annexe le détail par nature des frais accessoires incorporés aux achats de l'exercice.

COMPTE 609 - RABAIS, REMISES ET RISTOURNES OBTENUS SUR ACHATS

Le compte 609 enregistre les rabais, remises et ristournes sur achats obtenus des fournisseurs et dont le montant, non déduit des factures d'achats, n'est connu que postérieurement au mandatement de ces factures. Ce compte est crédité du montant desdites sommes par le débit, soit d'un compte de tiers, soit d'un compte de trésorerie (émission d'un ordre de reversement).

Technique comptable

Constatation du rabais

- Débit du compte de tiers intéressé, ou
- Débit d'un compte de disponibilités, dans le cas d'émission d'ordre de reversement)
- Crédit subdivision intéressée du compte 609

Dans le cas des retours sur achats, la subdivision intéressée est celle ayant supporté initialement la dépense (classe 6 ou classe 2)

COMPTE 61 - SERVICES EXTERIEURS

Le compte 61 décrit d'une part, les achats de sous-traitance et d'autre part, les charges externes autres que les achats d'approvisionnements et de sous-traitance en relation avec l'investissement.

Le compte 61 présente les subdivisions suivantes :

611 - Sous-traitance générale
612 - Redevances de crédit-bail
6122 - Crédit bail mobilier (à subdiviser comme le compte 21)
6125 - Crédit bail immobilier (à subdiviser comme le compte 21)
613 - Locations
6132 - Locations immobilières (à subdiviser comme le compte 21)
6135 - Locations mobilières (à subdiviser comme le compte 21)
6136 - Mali sur emballages restitués
614 - Charges locatives et de copropriété
615 - Travaux d'entretien et de réparations
6152 - Sur biens immobiliers (à subdiviser comme le compte 21)
6155 - Sur biens mobiliers (à subdiviser comme le compte 21)
6156 - Maintenance (à subdiviser comme le compte 21)
616 - Primes d'assurance
617 - Etudes et recherches
618 - Divers
6181 - Documentation générale
6183 - Documentation technique et bibliothèques
6185 - Frais de colloques, séminaires, conférences
619 - Rabais, remises et ristournes, obtenus sur services extérieurs

COMPTE 611 - SOUS-TRAITANCE GÉNÉRALE

Sont enregistrées au débit du compte 611 les factures de sous-traitance autres que celle incorporée directement aux ouvrages, travaux et produits fabriqués et inscrite aux comptes 604 ou 605.

COMPTE 612 - REDEVANCES DE CREDIT BAIL

Le crédit-bail, moyen de financement des immobilisations, donne à l'utilisateur du bien d'une part, un droit de jouissance et d'autre part, la possibilité d'acquérir le bien concerné soit en fin de contrat, soit au terme de périodes fixées à l'avance, moyennant le paiement du prix convenu.

Les sommes versées par l'utilisateur du bien avant qu'il n'en devienne propriétaire sont dénommées redevances ou loyers.

Le bien ne doit pas figurer à l'actif de l'établissement utilisateur tant qu'il n'a pas levé l'option d'achat.

Au niveau du compte de résultat, les sommes dues par l'utilisateur au titre de la période de jouissance constituent des charges annuelles d'exploitation.

Les redevances, ou loyers, doivent être enregistrés au débit du compte 612 - Redevances de crédit-bail, sous comptes 6122 - Crédit-bail mobilier ou 6125 - Crédit-bail immobilier, subdivisés comme le compte 21.

Pour l'établissement de la situation patrimoniale, les redevances ou loyers non acquittés qui concernent la période écoulée doivent figurer au niveau des comptes de tiers concernés, soit à une subdivision du compte 4012 - Fournisseurs. Exercice courant, soit à une subdivision du compte 40 - Fournisseurs - factures non parvenues.

Le cas échéant, les redevances, ou loyers qui concernent la période d'utilisation postérieure à la date de clôture du bilan font l'objet d'un rattachement à la période à laquelle ils se rapportent (compte 486 - Charges constatées d'avance).

Lorsque l'utilisateur devient propriétaire du bien en levant l'option d'achat dont il est titulaire, il doit inscrire cette immobilisation à l'actif de son bilan pour un montant établi conformément aux règles applicables en matière de détermination de la valeur d'origine, c'est-à-dire pour son coût d'acquisition égal au prix de cession tel qu'il figure au contrat.

L'information relative au crédit-bail est obligatoire dans le compte de résultat.

L'information est obligatoire dans le compte de résultat.

Les redevances ou loyers afférents aux opérations de crédit-bail mobilier et ceux afférents aux opérations de crédit-bail immobilier sont présentés au débit du compte de résultat sous la forme suivante :

612 - Redevances de crédit-bail

- Crédit-bail mobilier... XF
- Crédit-bail immobilier... YF

L'information concerne les redevances ou loyers à compter de l'entrée en jouissance des biens.

L'information est également obligatoire dans l'annexe sous la rubrique - Engagements donnés, où il convient de mentionner l'évaluation des redevances ou loyers restant à courir en matière de crédit-bail mobilier ou immobilier.

En outre, il est recommandé d'inscrire hors bilan les engagements reçus du crédit-bail mobilier ou immobilier en fonction des dispositions des contrats, aux comptes 801 et 802.

COMPTE 613 - LOCATIONS

Ce compte reçoit les loyers des baux et locations verbales, ainsi que les malis sur emballages restitués.

Les loyers doivent être rattachés à l'exercice au cours duquel ils sont échus et non à l'un des exercices suivants même lorsqu'ils ont été payés au cours de ces derniers.

Ainsi, les loyers échus et non payés à la clôture sont portés au débit du compte de charge par le crédit du compte 4686 charges à payer.

A la clôture de l'exercice, les loyers payés d'avance et correspondant à une période de location à courir sur l'exercice suivant, sont portés au débit du compte 486 charges constatées d'avance.

Concernant le droit d'entrée versé au propriétaire en début de bail, se reporter au compte 206.

COMPTE 614 - CHARGES LOCATIVES ET DE COPROPRIETE

Ce compte enregistre tous les frais engagés en complément des loyers, fermages et locations comptabilisés au compte 613, lorsque leur montant n'a pas un caractère significatif justifiant leur ventilation dans les autres comptes par nature.

COMPTE 615 - TRAVAUX D'ENTRETIEN ET DE RÉPARATION

Les dépenses d'entretien et de réparation sont à porter en charges dans la mesure où elles n'ont pas pour effet d'augmenter la valeur de l'immobilisation ou sa durée probable d'utilisation et n'ont d'autre objet que de maintenir un élément de l'actif en état tel que son utilisation puisse être poursuivie jusqu'à la fin de la période servant de base au calcul des annuités d'amortissement.

Les frais d'entretien et de réparation doivent être rattachés aux exercices au cours desquels les travaux ont été exécutés. Les grosses réparations peuvent néanmoins faire l'objet de provisions (voir compte 1572).

En cas d'absence ou d'insuffisance de provisions, elles peuvent être imputées au compte 481 - Charges à répartir sur plusieurs exercices - sous-compte 4818, lequel est obligatoirement amorti dans le délai maximum de cinq ans;

Ne constituent pas des frais d'entretien et de réparations, mais des frais d'investissement ne pouvant donner lieu qu'à dépréciation ou amortissement, les dépenses entraînant une augmentation de la valeur d'actif d'un bien immobilisé ou ayant pour effet de prolonger d'une manière notable la durée d'utilisation d'un élément d'actif.

COMPTE 616 - PRIMES D'ASSURANCES

L'état étant son propre assureur, les établissements publics ne peuvent pas, sauf dérogation, contracter d'assurance;

COMPTE 617 - ETUDES ET RECHERCHES

Les frais de recherche et de développement peuvent être constitutifs du coût d'immobilisations, ils sont alors portés au compte d'immobilisation par nature (21).

Ils sont susceptibles, dans certaines conditions, d'être inscrits au compte 203 (voir ce compte).

Dans les autres cas, le caractère aléatoire de l'activité de recherche et de développement conduit à observer la règle de prudence. Les frais correspondants doivent être rattachés au compte 617 en tant que charges d'exploitation de l'exercice au cours duquel ils ont été engagés. Il en est ainsi des frais de recherche fondamentale.

COMPTE 618 - DIVERS

Ce compte est destiné à l'enregistrement des dépenses d'abonnements, de traductions, colloques, conférences et séminaires.

COMPTE 619 - RABAIS, REMISES ET RISTOURNES OBTENUS SUR SERVICES EXTERIEURS

Le compte 619 enregistre les rabais, remises et ristournes sur achats de sous-traitance et services extérieurs (en relation avec l'investissement) dans les conditions déjà définies pour le compte 609.

COMPTE 62 - AUTRES SERVICES EXTÉRIEURS

Les charges autres que les achats d'approvisionnements et de sous-traitance sont inscrites dans les subdivisions du compte 62.

Le compte 62 présente les subdivisions suivantes :

621 - Personnel extérieur à l'établissement
- 6211 - Personnel intérimaire
- 6214 - Personnel prêté à l'établissement

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

623 - Publicité, publications, relations publiques
- 6231 - Annonces et insertions
- 6232 - Echantillons
- 6233 - Foires et expositions
- 6236 - Catalogues et imprimés
- 6237 - Publications
- 6238 - Divers

624 - Transports de biens et transports collectifs du personnel
- 6241 - Transports sur achats
- 6242 - Transports sur ventes
- 6243 - Transports entre établissements ou services
- 6244 - Transports administratifs
- 6247 - Transports collectifs du personnel
- 6248 - Divers

625 - Déplacements, missions et réceptions
- 6251 - Voyages et déplacements du personnel
- 6254 - Frais d'inscription aux colloques
- 6255 - Frais de déménagement
- 6256 - Missions
- 6257 - Réceptions

626 - Frais postaux et frais de télécommunication

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

628 - Divers
- 6281 - Concours divers (cotisations...)
- 6282 - Blanchissage
- 6283 - Formation continue du personnel de l'établissement
- 6284 - Frais de recrutement du personnel
- 6285 - Facturation des payes à façon effectuées par les services du Trésor
- 6286 - Contrats de nettoyage
- 6288 - Autres prestations externes diverses

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

COMPTE 621 - PERSONNEL EXTERIEUR A L'ETABLISSEMENT

Sont inscrites au compte 6211 - Personnel intérimaire, les sommes versées aux entreprises fournissant de la main-d'oeuvre.

Le compte 6214 enregistre les dépenses concernant le personnel prêté à l'établissement.

COMPTE 622 - RÉMUNERATIONS D'INTERMEDIAIRES ET HONORAIRES

Dans ce compte sont inscrits notamment les honoraires, c'est-à-dire les sommes versées à des personnes ne faisant pas partie du personnel de l'établissement et exerçant des professions non commerciales.

L'imputation au compte 622 - Honoraires, ne doit, en principe, être effectuée que pour les honoraires constituant véritablement des charges normales de fonctionnement de l'établissement.

Les commissions, honoraires et frais d'actes relatifs à l'entrée d'un bien dans l'établissement sont comptabilisés en charges à ce compte 622. Toutefois ces charges peuvent être étalées sur plusieurs exercices.

A ce titre, il est rappelé que les frais accessoires d'acquisition des immobilisations sont nombreux. Il peut s'agir des frais d'installation, de montage, de transport, de droits de douane, de droits de mutation, d'honoraires des intermédiaires et d'officiers ministériels, de frais d'actes... Ces frais sont par nature des charges, mais ils font partie intégrante du coût global d'acquisition, ce qui tend à leur donner le caractère d'immobilisation.

La règle comptable à observer est la suivante :

- si les frais sont directement ou indirectement liés à l'acquisition pour la mise en état du bien, ou s'il s'agit de frais de transport, de montage, d'installation, qui sont indispensables à la mise en service, ou encore si ce sont des frais de douane inhérents à l'achat, l'ensemble de ces frais sont à ajouter à la valeur d'acquisition et à inscrire en conséquence au même compte de la classe 2 ou l'acquisition est décrite ;
- si les frais d'acquisition sont des débours qui tout en étant obligatoires n'empêcheraient pas le bon fonctionnement de l'immobilisation, ou s'ils sont impliqués par une réglementation (droits de mutation, enregistrement), ils ne s'ajoutent pas au bien acquis. Ces frais sont comptabilisés au compte de charges concerné, puis éventuellement transférés en fin d'exercice au compte 481 - Charges à répartir sur plusieurs exercices.

En ce qui concerne les honoraires d'architectes et de bureau d'études afférents à l'acquisition d'une immobilisation, imposés par la réglementation et dont l'intervention est essentielle et obligatoire, il convient de les classer en frais accessoires directs à imputer au même compte d'immobilisation.

Ce compte enregistre notamment les frais et commissions retenues, facturées par différents intermédiaires ainsi que les frais de transit effectués par des commissionnaires en marchandises.

COMPTE 623 - PUBLICITE, PUBLICATIONS, RELATIONS PUBLIQUES

En règle générale, les frais de publicité sont des charges d'exploitation.

Toutefois, les dépenses engagées pour la création ou l'extension d'une marque et qui sont hors de proportion avec les bénéfices annuels peuvent avoir le caractère de frais de premier établissement imputables au compte 201.

De même, les dépenses qui sont destinées à financer des produits dont la durée d'utilisation est supérieure à un an et qui sont de nature à exercer une influence réelle et immédiate sur les résultats d'exploitation doivent être immobilisées (notamment les frais de réalisation de films publicitaires).

COMPTE 624 - TRANSPORTS DE BIENS ET TRANSPORTS COLLECTIFS DU PERSONNEL

Le compte 624 enregistre tous les frais de transports et de déplacement, y compris ceux concernant les transports de matières, produits et marchandises (sous réserve qu'ils ne soient pas déjà décrits au compte 60 par nature utilisé pour comptabiliser la charge) que l'établissement n'assure pas par ses propres moyens.

Les ports facturés aux clients ne sont pas compris dans les ventes enregistrées au compte 70. Ils sont inscrits au crédit du compte 624 (ou le cas échéant au compte 60 correspondant).

Compte 6247 - Transports collectifs du personnel

Ce compte ne concerne que les frais payés directement au transporteur.

COMPTE 625 - DÉPLACEMENTS - MISSIONS ET RÉCEPTIONS

Le compte 625 retrace les frais payés au personnel : frais de transports, indemnités kilométriques, frais de séjour, frais de mission.

Sont également imputés à ce compte les frais relatifs aux inscriptions aux colloques.

COMPTE 626 - FRAIS POSTAUX ET FRAIS DE TÉLÉCOMMUNICATIONS

Sont présents à ce compte les affranchissements, abonnements et communications téléphoniques, redevances pour télécommunications et transmission d'informations.

COMPTE 627 - SERVICES BANCAIRES

Sont comptabilisés à ce compte les frais d'achat, de vente ou de garde de titres, ainsi que les frais correspondant aux commissions pour encaissement par carte de crédit. La commission prélevée par la Banque de France au titre des chèques impayés rejetés pour tout autre motif que l'absence ou l'insuffisance de commission est comptabilisée au compte 6278 - Autres frais et commissions;

COMPTE 628 - DIVERS

Sont comptabilisés à ce compte, les cotisations ouvrant droit à un service en contrepartie, les frais de blanchissage exécuté par l'extérieur, les frais de recrutement du personnel, les frais issus de contrats de nettoyage lorsque celui-ci est exécuté par une entreprise extérieure, les frais facturés par les services du Trésor dans le cadre d'une convention de paye à façon, ainsi que les frais de formation profesionnelle continue.

Sur ce dernier point, il est précisé qu'en règle générale, les dépenses engagées au cours de l'exercice au titre de la participation des employeurs à la formation professionnelle continue, doivent être comptabilitées non selon leur objet, la formation professionnelle continue, mais en fonction de leur nature.

Ne sont, par conséquent, comptabilisées au débit du compte 6283 que les seuls versements aux organismes de formation professionnelle continue.

COMPTE 629 - RABAIS, REMISES, RISTOURNES OBTENUS SUR AUTRES SERVICES EXTERIEURS

Ce compte fonctionne comme les comptes 609 et 619.

COMPTE 63 - IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES

Les impôts, taxes et versements assimilés sont des charges correspondant d'une part, à ces versements obligatoires à l'Etat et aux collectivités locales pour subvenir aux dépenses publiques et d'autre part, à des versements institués par l'autorité publique notamment pour le financement d'actions d'intérêt économique et social.

Ils sont comptabilisés au débit de la subdivision intéressée du compte 63 par le crédit du compte 4478 - Divers autres impôts, taxes et versements assimilés.

Le compte 63 présente les subdivisions suivantes :

631 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (administration des Impôts)
- 6311 - Taxe sur les salaires
- 6313 - Participation des employeurs à la formation professionnelle continue (arts. L 931 - 20 et L 931 - 20 - 1 du Code du Travail)
- 6318 - Autres

632 - Charges fiscales sur congés à payer

633 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes)
- 6331 - Versement de transport
- 6332 - Participation des employeurs à la formation professionnelle continue (arts. L 931 - 20 et L 931 - 20 - 1 du code du travail)
- 6338 - Autres

635 - Autres impôts, taxes et versements assimilés (administration des Impôts)
- 6351 - Impôts directs (sauf impôt sur les bénéfices)
  - 63511 - Taxe profesionnelle
  - 63512 - Taxe foncière
  - 63513 - Autres impôts locaux
  - 63514 - Taxe sur les bureaux de la région Ile-de-France (art. 231 ter du C.G.I.)
- 6352 - Taxes sur le chiffre d'affaires non récupérables
- 6353 - Impôts indirects
- 6354 - Droits d'enregistrement et de timbre
  - 63541 - Droits de mutation
  - 63542 - Taxe différentielle sur les véhicules à moteur
- 6358 - Autres droits

637 - Autres impôts, taxes et versements assimilé : autres organismes
- 6372 - Taxes perçues par les organismes publics internationaux
- 6374 - Impôts et taxes exigibles à l'étranger
- 6378 - Taxes diverses

COMPTE 631 - IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES SUR REMUNERATIONS (ADMINISTRATION DES IMPOTS)

Est notamment comptabilisée au débit du compte 631, la taxe sur les salaires dont le montant est obligatoirement versé au Trésor Public, par le crédit du compte 447 - Autres impôts, taxes et versement assimilés.

COMPTE 632 - CHARGES FISCALES SUR CONGÉS À PAYER

Dans le cas, exceptionnel, où l'établissement emploie des personnels sous contrat de droit privé (comme par exemple, les emplois-jeunes), les charges fiscales liées aux congés payés dus à ces personnels sont comptabilisées au débit du compte 632 par crédit du compte 4482 - Charges fiscales sur congés à payer.

Il est rappelé que les personnels fonctionnaires et les contractuels de droit public ne peuvent prétendre au versement de congés payés.

COMPTE 633 - IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES SUR REMUNERATIONS (AUTRES ORGANISMES)

Ce compte enregistre notamment les charges afférentes au versement de transport et à la cotisation au fonds national d'aide au logement (FNAL) prévu par l'article L 834-1-1° du code de la sécurité sociale, ainsi que la participation des employeurs à la formation professionnelle continue, lorsque les établissements publics y sont soumis.

COMPTE 635 - AUTRES IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES : ADMINISTRATION DES IMPOTS

Sont comptabilisés à ce compte, l'ensemble des impôts et taxes autres que ceux assis sur les rémunérations dûs à l'administration des impôts.

Compte 6352 Taxes sur le chiffre d'affaires non récupérables

La TVA non déductible afférente à un bien ou à un service doit en principe être comptabilisée comme un élément du coût de ce bien ou de ce service. Cependant, lorsque lors des régularisation de TVA de fin d'exercice le rattachement au bien ou service concerné se révèle impossible à effectuer, il convient de constater une charge au compte 6352.

COMPTE 637 - AUTRES IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES : AUTRES ORGANISMES

Ce compte enregistre les impôts et taxes dûs notamment à des organismes internationaux.

COMPTE 64 - CHARGES DE PERSONNEL

Les charges de personnel sont constituées par l'ensemble des rémunérations du personnel à la charge du budget de l'établissement et par les charges sociales liées à ces rémunérations : cotisations de sécurité sociale, cotisations de congés payés, supplément familial, versements aux mutuelles, caisses de retraite, oeuvres sociales.

Il est à noter que la nouvelle bonification indiciaire doit être comptabilisée au compte 6411.

Le compte 64 présente les subdivisions suivantes :

641 - Rémunérations du personnel permanent et du personnel sur emplois bloqués

6411 - Traitements, commission et remises

64111 - Traitements du personnel permanent

641111 - Traitements du personnel administratif
641112 - Traitements du personnel technique
641113 - Traitements du perosnnel scientifique
641114 - Traitements du personnel artistique
641115 - Traitements du personne ouvrier

64112 - Commissions et remises du personnel permanent

64113 - Traitements du personnel sur emplois bloqués

641131 - Traitements du personnel administratif

641132 - Traitements du personnel technique
641133 - Traitements du personnel scientifique
641134 - Traitements du personnel artistique
641135 - Traitements du personnel ouvrier

64114 - Commission et remises du personnel sur emplois bloqués

6412 - Congés payés du personnel

64121 - Congés payés du personnel permanent
64122 - Congés payés du personnel sur emplois bloqués

6413 - Indemnités résidentielles

64131 - Indemnités résidentielles du personnel permanent
64132 - Indemnités résidentielles du personnel sur emplois bloqués

6414 - Primes et indemnités diverses

64141 - Primes et indemnités diverses du personnel permanent
641411 - Indemnités forfaitaires
641412 - Indemnités horaires
641413 - Primes de rendement
641414 - Primes de participation à la recherche
641415 - Primes de recherche
641416 - Indemnités de technicité
641417 - Indemnités informatiques
641418 - Autres primes et indemnités diverses

6414181 - Indemnités exceptionnelles (ordonnance n° 82-297 du 31-03-1982)

64142 - Primes et indemnités diverses du personnel sur emplois bloqués
641421 - Indemnités forfaitaires
641422 - Indemnités horaires
641423 - Primes de rendement
641424 - Primes de participation à la recherche
641425 - Primes de recherche
641426 - Indemnités de technicité
641427 - Indemnités informatiques
641428 - Autres primes et indemnités diverses

6414281 - Indemnités exceptionnelles (ordonnance n° 82-297 du 31-03-1982)

6415 - Indemnités représentatives de frais

64151 - Indemnités représentatives de frais du personnel permanent
641511 - Indemnité forfaitaire de représentation
641512 - Indemnité de voiture et de bicyclette
641513 - Indemnité de responsabilité
641515 - Prime de transport
641518 - Autres indemnités représentatives de frais

64152 - Indemnités représentatives de frais du personnel sur emplois bloqués
641521 - Indemnité forfaitaire de représentation
641522 - Indemnité de voiture et de bicyclette
641523 - Indemnité de responsabilité
641525 - Prime de transport
641528 - Autres indemnités représentatives de frais

6416 - Supplément familial de traitement

64161 - Supplément familial de traitement du personnel permanent
64162 - Supplément familial de traitement du personnel sur emplois bloqués

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

64171 - Indemnités de préavis et de licenciement et allocation pour perte d'emploi du personnel permanent

641711 - Indemnités de préavis et de licenciement
641712 - Allocation pour perte d'emploi

64172 - Indemnités de préavis et de licenciement et allocation pour perte d'emploi du personnel sur emplois bloqués

641721 - Indemnités de préavis et de licenciement
641722 - Allocation pour perte d'emploi

6418 - Autres rémunérations du personnel permanent et du personnel sur emplois bloqués

64181 - Revenu de remplacement au titre du congé de fin d'activité (loi n° 96-1093 du 16 décembre 1996)

643 - Rémunération du personnel sur crédits

6431 - Traitements, commissions, remises au personnel sur crédits

64311 - Traitements du personnel sur crédits

643111 - Traitements du personnel administratif
643112 - Traitements du personnel technique
643113 - Traitements du personnel scientifique
643114 - Traitement du personnel artistique
643115 - Traitements du personnel ouvrier

64312 - Commissions, remises au personnel sur crédits

6432 - Congés payés du personnel sur crédits
6433 - Indemnités résidentielles du personnel sur crédits
6434 - Primes et indemnités diverses du personnel sur crédits

64341 - Indemnités forfaitaires
64342 - Indemnités horaires
64343 - Primes de rendement
64344 - Primes de participation à la recherche
64345 - Primes de recherche
64346 - Indemnités de technicité
64347 - Indemnités informatiques
64348 - Autres primes et indemnités diverses

643381 - Indemnité exceptionnelle (ordonnance n° 82-297 du 31 mars 1982)

6435 - Indemnités représentatives de frais de personnel sur crédits
6436 - Supplément familial de traitements du personnel sur crédits
6437 - Indemnités de préavis et de licenciement du personnel sur crédits
6438 - Autres rémunérations du personnel sur crédits

64381 - Revenu de remplacement au titre du congé de fin d'activité (loi n° 96-1093 du 16 décembre 1996)

644 - Rémunération du personnel recruté sur convention

6444 - Rémunération du personnel sous contrat emploi jeunes
6445 - Rémunération du personnel sous contrat emploi-solidarité
6446 - Rémunération des objecteurs de conscience
6448 - Autres rémunérations du personnel recruté en application de conventions

645 - Charges de sécurité sociale et de prévoyance

6451 - Cotisations à l'URSSAF

64511 - Sur rémunérations du personnel permanent et sur emplois bloqués
64513 - Sur rémunérations du personnel sur crédits
64514 - Sur rémunérations du personnel recruté sur convention
64515 - Sur rémunérations diverses

6452 - Cotisations aux mutuelles

64521 - Sur rémunérations du personnel permanent et sur emplois bloqués

64523 - Sur rémunérations du personnel sur crédits
64524 - Sur rémunérations du personnel recruté sur convention
64525 - Sur rémunérations diverses

6453 - Cotisations aux caisses de retraite et de pensions civiles

64532 - Pension civile
64534 - IRCANTEC

6454 - Assurance chômage

64541 - CES
64542 - Emplois jeunes

6455 - Charges sociales sur congés à payer
6456 - Prestations directes

64561 - Accidents du travail
64562 - Capital décès
64563 - Traitements et indemnités des fonctionnaires en congé longue durée
64568 - Autres prestations directes

6457 - Cotisations horaires forfaitaires RMI
6458 - Cotisations aux autres organismes sociaux

646 - Rémunérations diverses (vacations...)

647 - Autres charges sociales

6471 - Oeuvres sociales
6478 - Divers

648 - Autres charges de personnel

Technique comptable

Comptabilisation des rémunérations et des charges salariales

- Débit 641 Rémunération du personnel permanent et du personnel sur emplois bloqués, pour le montant brut de la rémunération
- et/ou Débit 643 Rémunération du personnel sur crédits, pour le montant brut de la rémunération
- et/ou Débit 644 Rémunération du personnel recruté sur convention, pour le montant brut de la rémunération due
- et/ou Débit 646 Rémunérations diverses (vacations), pour le montant brut de la rémunération
- Crédit 421 Rémunérations dues au personnel, pour le montant net de la rémunération
- Crédit 425 Avances et acomptes, pour le montant des avances et acomptes éventuellement versés
- Crédit 427 Personnel oppositions pour le montant des oppositions sur rémunérations éventuellement reçues
- Crédit 431 Sécurité Sociale
- et Crédit 437 Autres organismes sociaux pour le montant des cotisations salariales

Comptabilisation des charges patronales

- Débit 645 Charges de sécurité sociale et de prévoyance
- Crédit 431 Sécurité sociale
- Crédit 437 Autres organismes sociaux

Comptabilisation des congés payés

Se reporter aux commentaires des comptes 4282 Dettes provisionnées pour congés à payer, 4382 et 4482, étant précisé que les congés payés ne concernent que les personnels de droit privé que l'établissement a été autorisé à recruter en application de dispositions législatives particulières

Comptabilisation des rémunérations avancées par l'établissement à ses personnels pour le compte de la sécurité sociale

Se reporter aux commentaires du compte 4387 Produits à recevoir

Nb : une autre opération consiste à reporter au crédit du compte 421 le montant du salaire brut, ce compte étant par la suite débité du montant des cotisations, avances et oppositions par le crédit des compte de tiers intéressés.

COMPTE 647 - AUTRES CHARGES SOCIALES

Ce compte enregistre notamment les frais relatifs aux oeuvres sociales et les versements aux comités d'établissement.

COMPTE 65 - AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE

Le compte 65 présente les subdivisions suivantes :

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

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

652 - Contrôle financier
653 - Conseils et assemblées
654 - Charges sur créances irrécouvrables
655 - Quote-part de résultat sur opérations faites en commun et en GIE
657 - Charges spécifiques
658 - Diverses autres charges de la gestion courante

6581 - Frais de gestion sur ressources affectées
6583 - Charges de gestion courante provenant de l'annulation d'ordre de recettes des exercices antérieurs

COMPTE 651 - REDEVANCES POUR CONCESSIONS, BREVETS, LICENCES, MARQUES, PROCÉDÉS, DROITS ET VALEURS SIMILAIRES

Les redevances versées pour concessions, brevets, licences, marques, procédés ainsi que les droits et valeurs similaires, ne sont pas inscrits dans les charges externes mais dans les autres charges de gestion courante, au débit du compte 651, à condition qu'elles ne représentent pas en fait le prix d'acquisition d'un élément d'actif ou la contrepartie de l'entrée d'un nouvel élément dans l'actif de l'établissement.

COMPTE 652 - CONTRÔLE FINANCIER

Ce compte retrace les frais de contrôle financier supportés par l'établissement.

COMPTE 653 - CONSEILS ET ASSEMBLÉES

Ce compte retrace les seuls frais afférents au déplacement, à l'hébergement et à la restauration des personnalités membres de ces conseils et assemblées.

Les autres dépenses générées par la réunion de ces conseils sont retracées aux comptes de charges par nature correspondants.

COMPTE 654 - CHARGES SUR CRÉANCES IRRÉCOUVRABLES

Sont enregistrées à ce compte les pertes sur créances irrécouvrables qui présentent un caractère habituel, eu égard notamment à la nature de l'activité, au volume des affaires traitées...

Lorsque ces pertes ne présentent pas ce caractère, c'est une subdivision du compte 671 Charges exceptionnelles sur opérations de gestion de l'exercice ou du compte 672 Charges exceptionnelles sur opérations de gestion des exercices antérieurs qui doit être utilisée.

Par ailleurs, lorsque la créance est irrécouvrable et que la TVA collectée est récupérée selon la procédure de l'article 272 du code général des impôts, la charge ne peut être constatée qu'à hauteur du montant hors taxe de la créance non recouvrée.

COMPTE 655 - QUOTE-PART DE RÉSULTAT SUR OPÉRATIONS FAITES EN COMMUN ET EN GIE

Il s'agit d'opérations faites en commun dans le cadre d'une société en participation ou d'autres communautés d'intérêt.

Ce compte enregistre à son débit, par le crédit du compte 458 - Associés - opérations faites en commun et en GIE :

1 soit la quote-part de résultat sur opérations faites en commun qui représente, pour l'établissement non support, sa participation aux pertes ;

2 soit la quote-part de résultat sur opérations faites en commun qui représente, pour l'établissement support, le montant des bénéfices répartis aux associés non gérants.

L'ouverture de ce compte est soumise à l'autorisation du Bureau D4 de la Direction de la Comptabilité Publique.

COMPTE 657 - CHARGES SPÉCIFIQUES

Sont retracées à ce compte les charges spécifiques à l'activité de l'établissement qui ne peuvent être imputées à un autre compte de charges par nature.

Ce compte n'est ouvert que sur autorisation préalable et expresse du Ministère du Budget (Direction de la Comptabilité Publique - Bureau D 4).

COMPTE 658 - DIVERSES AUTRES CHARGES DE LA GESTION COURANTE

Compte 6581 - Frais de gestion sur ressources affectées

Ce compte est mouvementé lorsque, par convention avec le bailleur de fonds, l'établissement a été autorisé à prélever des frais de gestion pour les opérations sur ressources affectées.

Dans ce cas, l'établissement constate au compte 6581 un montant de frais divers et émet le mandat correspondant, par le crédit du compte 4012. Ce mandat doit faire référence à la convention de ressources affectées intéressée.

Il est précisé que les frais réalisés par l'établissement au titre de la convention de ressources affectées sont tout d'abord comptabilisés dans les comptes de charges par nature intéressés, sur le budget général de l'établissement.

Corrélativement à l'émission du mandat sur le compte 6581, il convient d'émettre un titre de recette sur le compte 7482, pour un montant équivalent (faisant référence au mandat émis sur le compte 6581) par contrepartie du compte de classe 4 correspondant à l'opération de ressources affectées (compte 4682). Enfin, il convient d'émettre un titre de recettes à due concurrence sur le budget général pour constater ce gain au compte 7581, par contrepartie du compte 4012.

Compte 6583 - Charges de gestion courante provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs

Ce compte retrace les opérations d'annulation des ordres de recettes lorsque cette annulation intervient après la clôture de l'exercice concerné.

COMPTE 66 - CHARGES FINANCIERES

Les charges financières comprennent notamment outre les charges d'intérêt, les escomptes accordés, les pertes de change consécutives aux opérations faites en monnaies étrangères, les charges nettes constatées à l'occasion de la cession de valeurs mobilières de placement.

Le compte 66 présente les subdivisions suivantes :

661 - Charges d'intérêts

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

66181 - Intérêts des dettes commerciales

665 - Escomptes accordés
666 - Pertes de change
667 - Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement
668 - Autres charges financières

6683 - Charges financières provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs
6685 Charges financières provenant de l'encaissement de chèques vacances

COMPTE 661 - CHARGES D'INTÉRETS

Il enregistre à son débit les charges d'intérêts dus, à quelque titre que ce soit, par l'établissement à ses différents prêteurs.

Il convient de noter que la subdivision 6616 « Intérêts bancaires et sur opérations de financement » (escompte) ne doit être ouverte que dans le nomenclature des établissements dont les textes institutifs autorisent les redevables à s'acquitter de leurs dettes par remise d'effets de commerce (se reporter aux commentaires du compte 413 Effets à recevoir sur ventes de biens ou prestations de service).

Le compte 66181 « Intérêts des dettes commerciales » retrace les intérêts moratoires ou les pénalités sur paiement tardif dus sur les opérations de fonctionnement effectuées par l'établissement (marchés de fournitures...).

Lorsqu'il s'agit d'opérations d'investissement, les intérêts moratoires ou les pénalités sont comptabilisés au même compte que l'acquisition ou la production de l'immobilisation concernée.

COMPTE 665 ESCOMPTES ACCORDÉS

Le compte 665 est débité du montant des escomptes accordés par le crédit de la subdivision intéressée du compte 411 clients.

COMPTE 666 - PERTES DE CHANGE

Sont portées à ce compte, les pertes de change supportées par l'entreprise au cours de l'exercice. Elles résultent de la différence existant entre la valeur comptabilisée à l'origine et le montant payé ou encaissé au cours de la période comptable de règlement (voir les commentaires des comptes 476 et 477).

En outre, sont également considérées comme des pertes de change supportées, les écarts de conversion négatifs constatés à la fin de l'exercice sur les disponibilités en devises (compte en ECU).

COMPTE 667 - CHARGES NETTES SUR CESSION DE VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT

Il enregistre la charge nette résultant des cessions de valeurs mobilières de placement.

Il est débité de la valeur brute des titres cédés.

Il est crédité du prix de cession de ces titres.

Le compte 667 est utilisé dans le cas d'une perte nette sur cession. Seule cette perte est inscrite au budget.

COMPTE 668 - AUTRES CHARGES FINANCIÈRES

Ce compte enregistre notamment les charges provenant de l'annulation d'ordres de recettes relatifs à la gestion financière des exercices antérieurs, ainsi que les commissions prélevées par l'Agence nationale pour les chèques vacances pour l'encaissement de chèques vacances.

COMPTE 67 - CHARGES EXCEPTIONNELLES

Le champ d'application du compte 67 est défini par le caractère exceptionnel de ces charges par rapport aux charges d'exploitation courante et normale de l'établissement.

Ainsi par exemple, des charges répétitives afférentes à des exercices antérieurs n'auront pas le caractère exceptionnel requis pour être classées dans les comptes 67.

Si elles sont d'un montant important, elles devront cependant être signalées et explicitées dans l'annexe.

Il est précisé que toute charge financière est comptabilisée comme telle au compte 66, quel que soit son caractère habituel ou exceptionnel. En effet, le caractère financier d'une opération prime sur son caractère exceptionnel.

Le compte 67 présente les subdivisions suivantes :

671 - Charges exceptionnelles sur opérations de gestion
- 6711 - Pénalités sur contrats ou conventions
- 6712 - Pénalités et amendes fiscales ou pénales
- 6713 - Dons, libéralités
- 6714 - Créances devenues irrécouvrables
- 6715 - Subventions accordées
- 6716 - Déficits ou débets admis en décharge ou en remise gracieuse
- 6717 - Intérêts sur débets
- 6718 - Autres charges exceptionneles sur opérations de gestion

67181 - Rappels d'impôts (autres qu'impôts sur les bénéfices)
67182 - Charges exceptionnelles provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs

675 - Valeurs comptables des éléments d'actif cédés (charges sur opérations en capital)

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

678 - Autres charges exceptionnelles

Les charges exceptionnelles sont classées en fonction de la provenance des opérations qui y sont inscrites : opérations de gestion se rapportant à l'exercice ou aux exercices antérieurs (671), opérations en capital (675, 678).

COMPTE 671 - CHARGES EXCEPTIONNELLES SUR OPÉRATIONS DE GESTION

Ce compte enregistre les charges exceptionnelles sur opérations de gestion telles que dons, subventions accordées, pénalités et amendes fiscales ou pénales, créances de l'exercice devenues irrécouvrables et déficits ou intérêts sur débets admis en décharge ou remise gracieuse.

Il retrace également au compte 6711 « Pénalités sur contrats ou conventions » les pénalités supportées par l'établissement lorsque dans le cadre d'une prestation qu'il doit effectuer ou d'une vente qu'il réalise, il subit une réduction sur le prix pour inobservations des délais ou des spécifications prévues au contrat ou dans la convention.

Par ailleurs, lorsque la créance est irrécouvrable et que la TVA collectée est récupérée selon la procédure de l'article 272 du code général des impôts, la charge ne peut être constatée qu'à hauteur du montant hors taxe de la créance non recouvrée.

COMPTE 675 - VALEURS COMPTABLES D'ÉLÉMENTS D'ACTIF CÉDÉS

Le compte 675 est débité de la valeur nette comptable des éléments d'actif cédés par le crédit du compte d'actif intéressé de la classe 2.

La valeur nette comptable est égale à la différence entre la valeur brute et les amortissements budgétaires. Elle ne tient pas compte des provisions pour dépréciation, ni des amortissements pour ordre.

Cette écriture constitue une opération d'ordre budgétaire.

En ce qui concerne les cessions de valeurs mobilières de placement, la valeur d'actif brute de ces valeurs cédées est virée au débit du compte 667 ou 767 selon que la cession est génératrice d'une perte ou d'un profit.

COMPTE 678 - AUTRES CHARGES EXCEPTIONNELLES

Ce compte enregistre toutes les autres charges exceptionnelles sur opérations en capital.

COMPTE 68 - DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET AUX PROVISIONS

Le compte 68 distingue parmi les dotations aux amortissements et aux provisions trois catégories :

- celles qui relèvent des charges d'exploitation (compte 681) ;
- celles qui constituent des charges financières (compte 686) ;
- celles qui ressortissent aux charges exceptionnelles (compte 687).

Le compte 68 présente les subdivisions suivantes :

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

6811 - Dotations aux amortissements sur immobilisations

68111 - Immobilisations incorporelles

681111 - Frais d'établissement
(même ventilisation que le compte 201)
681113 - Frais de recherche et de développement
681115 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, droits et valeurs similaires
681118 - Autres immobilisations incorporelles

68112 - Immobilisations corporelles

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

6812 - Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir (à subdiviser comme le c/481)
6815 - Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation
6816 - Dotations aux provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles

68161 - Immobilisations incorporelles
68162 - Immobilisations corporelles

6817 - Dotations aux provisions pour dépréciation des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement)

686 - Dotations aux amortissements et aux provisions (charges financières)

6865 - Dotations aux provisions pour risques et charges financiers
6866 - Dotations aux provisions pour dépréciation des éléments financiers

68662 - Immobilisations financières
68665 - Valeurs mobilières de placement

687 - Dotations aux amortissements et aux provisions (charges exceptionnelles)

6871 - Dotations aux amortissements exceptionnels sur immobilisations
6875 - Dotations aux provisions pour risques et charges exceptionnels
6876 - Dotation aux provisions pour dépréciation exceptionnelle

Les comptes 681, 686 et 687 sont débités du montant respectif des dotations de l'exercice aux amortissements et aux provisions par le crédit des subdivisions des comptes d'amortissements et de provisions concernés;

En ce qui concerne l'amortissement, voir les comptes 28 - Amortissements des immobilisations, 481 - Charges à répartir sur plusieurs exercices, pour la technique comptable proprement dite.

Les conditions d'amortissement des immobilisations sont indiquées dans l'étude des différents comptes d'immobilisation.

En ce qui concerne les provisions, elles doivent remplir les conditions de fond suivantes :

- la provision ou la charge doit être nettement précisée quant à sa nature ou à son objet et elle doit être évaluée avec une approximation suffisante ;
- la dépréciation ou la charge doit apparaître comme probable, et non pas comme seulement éventuelle ;

- la probabilité de la dépréciation ou de la charge doit résulter d'un évènement survenu au cours de l'exercice

Le mode de comptabilisation est exposé aux comptes de provision proprement dits (voir les comptes 15 - Provisions pour risques et charges, 29 - Provisions pour dépréciation des immobilisations, 39 - Provisions pour dépréciation des stocks et en cours, 49 - Provisions pour dépréciation des comptes de tiers, 59, Provisions pour dépréciation des comptes financiers.

Compte 6811 - Dotations aux amortissements sur immobilisations

Il est débité par le crédit de la subdivision intéressée du compte 28 - Amortissement des immobilisations.

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

Voir fonctionnement du compte 481.

Compte 6815 - Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation

Il est débité par le crédit de la subdivision intéressée du compte 15 - Provisions pour risques et charges.

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

Il est débité par le crédit de la subdivision intéressée du compte 29 - Provision pour dépréciation des immobilisations

Compte 6817 - Dotations aux provisions pour dépréciations des actifs circulants

Il est débité par le crédit de la subdivision concernée du compte 49 - Provisions pour dépréciation des comptes de tiers.

COMPTE 686 - DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET PROVISIONS (CHARGES FINANCIÈRES)

Compte 6865 - Dotations aux provisions pour risques et charges financiers

Il est débité par le crédit de la subdivision intéressée du compte 15 - Provisions pour risques et charges.

Compte 6866 - Dotations aux provisions pour dépréciation des éléments financiers

Compte 68662 - Immobilisations financières

Il est débité par le crédit de la subdivision intéressée du compte 296 - Provisions pour dépréciation des participations et créances rattachées à des participations ou 297 - Provisions pour dépréciations des autres immobilisations financières.

Compte 68665 - Valeurs mobilières de placement

Il est débité par la subdivision intéresée du compte 59 - Provision pour dépréciation des comptes financiers.

COMPTE 687 - DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET PROVISIONS (CHARGES EXCEPTIONNELLES)

Compte 6871 - Dotations aux amortissements exceptionnels sur immobilisations

Il est débité par le crédit de la subdivision intéressée du compte 28 - Amortissement des immobilisations

Compte 6875 - Dotations aux provisions pour risques et charges exceptionnels

Il est débité par la subdivision intéressée du compte 15 - Provisions pour risques et charges

Compte 6876 - Dotations aux provisions pour dépréciation exceptionnelle

Il est débité par la subdivision intéressée des comptes 29,39 ou 49 - Provisions pour dépréciation

COMPTE 69 - IMPOT SUR LES BENEFICES ET IMPOTS ASSIMILES

Le compte 69 présente les subdivisions suivantes :

695 - Impôts sur les bénéfices
697 - Imposition forfaitaire annuelle

COMPTE 695 - IMPÔTS SUR LES BENEFICES

Ce compte enregistre à son débit le montant dû au titre des bénéfices imposables;

Des subdivisions sont à ouvrir le cas échéant pour identifier les rappels et dégrèvements d'impôts concernant les bénéfices taxables des services antérieurs.

COMPTE 697 - IMPOSITION FORFAITAIRE ANNUELLE

Ce compte enregistre à son débit le montant dû au titre de l'imposition forfaitaire annuelle.

9. COMPTES DE CLASSE 7 : COMPTES DE PRODUITS

La classe 7 regroupe les comptes destinés à enregistrer dans l'exercice les produits par nature, y compris ceux concernant les exercices antérieurs.

Les produits sont classés selon qu'ils sont liés à l'exploitation normale et courante de l'entreprise, à sa gestion financière, à ses opérations exceptionnelles.

Les produits d'exploitation normale et courante sont enregistrés sous les comptes 70 à 75.

Les produits liés à la gestion financière de l'établissement figurent sous le compte 76.

Les produits relatifs à des opérations exceptionnelles sont inscrits sous le compte 77.

Le compte 78 - Reprises sur amortissements et provisions, comprend des subdivisions distinguant les reprises sur charges calculées d'exploitation, financières ou exceptionnelles.

Figurent également dans les produits, les comptes correcteurs des comptes de charges de la classe 6 (compte 79 - Transfert de charges).

Les produits afférents à des opérations concernant les exercices antérieurs sont comptabilisés dans chacun des comptes de la classe 7 correspondant à leur nature.

Les produits de la classe 7 sont enregistrés TTC ou hors taxes selon le cas (division ou nature de la charge) (voir compte 445 - Taxes sur le chiffre d'affaires).

Les ordres de recettes sont établis, récapitulés sur le bordereau d'émission et adressés à l'agent comptable dans les conditions précisées au titre 6, chapitre 2.

Il convient de se reporter aux mêmes titre et chapitre pour les opérations relatives aux réductions et annulations de recettes.

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

Les montants des ventes, des prestations de service, des produits afférents aux activités annexes sont enregistrés au crédit des comptes 701 à 708 par le débit de la subdivision intéressée du compte 41 - Clients et comptes rattachés. Le compte 70, corrigé de l'incidence du compte 703, représente le montant du chiffre d'affaires de l'exercice.

Le compte 70 présente les subdivisions suivantes :

701 - Vente de produits finis
702 - Vente de produits intermédiaires
703 - Vente de produits résiduels
704 - Travaux
705 - Etudes
706 - Prestations de service
707 - Ventes de marchandises
708 - Produits des activités annexes

7081 - Produits des services exploités dans l'intérêt du personnel
7082 - Commissions et courtages
7083 - Locations diverses
7084 - Mise à disposition de personnel facturée
7085 - Ports et frais accessoires facturés aux clients
7086 - Bonus sur reprises d'emballages consignés
7087 - Publications
7088 - Autres produits d'activités annexes

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

7091 - Sur ventes de produits finis
7092 - Sur ventes de produits intermédiaires
7093 - Sur ventes de produits résiduels
7094 - Sur travaux
7095 - Sur études
7096 - Sur prestations de services
7097 - Sur ventes de marchandises

7098 - Sur produits des activités annexes

Les montants des ventes, des prestations de services, des produits afférents aux activités annexes, sont enregistrés au crédit des comptes 701 à 708.

Le prix de vente s'entend généralement du prix facturé, net de taxes collectées, déductions faites des rabais et remises lorsqu'ils sont déduits sur la facture elle-même. Les rabais et remises accordés hors facture ou qui ne sont pas rattachables à une vente déterminée sont portés au débit du compte 709. Même lorsqu'ils sont déduits sur la facture de vente, les escomptes de règlement sont comptabilisés au débit du compte 665 - Escomptes accordés.

Les ports facturés en cas de vente « départ » sont inscrits au compte 7085, notamment si la facturation correspond au coût du service rendu par l'entreprise ou lorsque le montant du port indiqué sur la facture est différent de la somme versée au transporteur.

Lorsqu'il s'agit de la récupération de débours avancés pour le compte de clients, il est admis de créditer le compte 6242 - Transports sur ventes qui a été préalablement débité. En revanche, ils correspondent à un élément du prix de vente dans le cas où il est stipulé qu'il s'agit d'une vente « arrivée ».

Lors de l'inventaire, les produits comptabilisés d'avance doivent être exclus des produits de l'exercice dans la mesure où ils concernent l'exercice suivant. Le compte 70 est débité du montant des produits comptabilisés d'avance en contre-partie du crédit du compte 487 - Produis constatés d'avance.

Les ventes imputables à la période close et pour lesquelles les pièces justificatives n'ont pas encore été établies sont portées au crédit du compte 70 par le débit du compte 418 - Clients - Ordres de recettes à établir.

COMPTE 71 - PRODUCTION STOCKEE (VARIATION DE L'EXERCICE)

La production stockée est inscrite au compte de résultat du côté des produits au compte 71 pour le montant de la variation de l'exercice (stocks de fin d'exercice moins stocks de début d'exercice). Le compte 71 peut enregistrer un solde créditeur (stocks de fin d'exercice supérieurs aux stocks du début de l'exercice) ou débiteur (stocks de fin d'exercice inférieurs aux stocks du début de l'exercice). Dans le premier cas, est constaté un stockage complémentaire, dans le second un déstockage par rapport aux stocks d'entrée.

Le compte 71 est mouvementé en contrepartie des comptes 33, 34 et 35 (se reporter aux commentaires de ces comptes).

Le compte 71 présente les subdivisions suivantes :

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

7133 - Variation des en-cours de production de biens
7134 - Variation des en-cours de production de services
7135 - Variation des stocks de produits

Le solde du compte 713 concrétise la différence existant entre la valeur de la production stockée à la clôture de l'exercice et la valeur de la production stockée à la clôture de l'exercice précédent, compte non tenu des provisions pour dépréciation.

Ces comptes de variation de stocks sont débités, pour les éléments qui les concernent, de la valeur de la production stockée initiale et crédités de la production stockée finale. La contrepartie de ce compte de variation est le compte de stocks concerné.

En conséquence, le solde du compte 713 représente la variation globale de la valeur de la production stockée entre le début et la fin de l'exercice.

Ce solde peut être créditeur ou débiteur. Il figure dans le modèle de compte de résultat, du côté des produits, en plus ou en moins.

Les écritures concernées par le compte 713 font l'objet d'écritures d'ordre budgétaires.

Le compte 713 ne fait pas l'objet de prévisions budgétaires. Les variations constatées au débit ou au crédit du compte financier font l'objet d'inscriptions correspondantes en crédits de régularisation pour les charges et en plus-values pour les produits.

COMPTE 72 - PRODUCTION IMMOBILISEE

Le compte 72 enregistre le coût des travaux réalisés par l'établissement pour lui-même.

724 - Immobilisations incorporelles (à subdiviser comme le compte 20)
725 - Immobilisations corporelles (à subdiviser comme le compte 21)

Ce compte est crédité soit par le débit du compte 23 - Immobilisations en cours, du coût réel de production des immobilisations créées par les moyens propres de l'établissement au fur et à mesure de la progression des travaux, soit directement par le débit des comptes d'immobilisations intéressés si le transit par le compte 23 ne s'avère pas nécessaire.

COMPTE 74 - SUBVENTIONS D'EXPLOITATION

Les subventions d'exploitation sont les subventions reçues par l'établissement pour lui permettre de faire face à certaines charges d'exploitation (section de fonctionnement).

S'agissant de la fiscalité des sucbventions, les établissements pourront utilement se reporter au BOI 3 CA 94.

Le compte 74 présente les subdivisions suivantes :

741 - Etat
- 7411 - Ministères de tutelle (titre IV du budget de l'Etat)
  - 74111 - Subventions pour le personnel
  - 74113 - Subventions de fonctionnement
  - 74115 - Subventions pour l'incidence de l'assujettissement à la TVA
- 7413 - Ministères de tutelle (titre VI du budget de l'Etat)
  - 74131 - Subventions pour soutien de programme
  - 74132 - Subventions pour contrats d'études
  - 74133 - Subventions pour actions thématiques programmées
- 7418 - Ministères autres que de tutelle
  - 74186 - Participation de l'Etat à la rémunération des objecteurs de conscience
  - 74188 - Autres

744 - Collectivités publiques et organismes internationaux
- 7445 - CNASEA
  - 74451 - Rémunération CNASEA au titre des CES
  - 74452 - Frais de formation CNASEA au titre des CES
  - 74453 Aide de l'Etat versée par le CNASEA au titre des emplois jeunes

746 - Dons et legs

748 - Autres subventions d'exploitation
- 7481 - Produit des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage
- 7482 - Produits des ressources affectées
- 7488 - Autres

Le compte 74 est crédité du montant des subventions d'exploitation acquises à l'établissement par le débit du compte de tiers intéressé.

COMPTE 748 - AUTRES SUBVENTIONS D'EXPLOITATION

Compte 7482 - Produits des ressources affectées

Le compte 7482 retrace les recettes de fonctionnement issues de conventions de ressources affectées (cf. chap. 4, titre 4, T 1). Il est mouvementé en contrepartie du compte 4686.

COMPTE 75 - AUTRES PRODUITS DE GESTION COURANTE

Les autres produits de la gestion courante comprennent notamment :

- les redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés et droits similaires ;
- les revenus des immeubles non affectés aux activités de l'établissement ;
- les produits spécifiques ;
- les produits provenant de l'annulation de mandats des exercices antérieurs.

Le compte 75 présente les subdivisions suivantes :

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

7511 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires
7516 - Droits d'auteur et de reproduction
7518 - Autres droits et valeurs similaires

752 - Revenus des immeubles non affectés aux activités de l'établissement
755 - Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun
757 - Produits spécifiques
758 - Divers autres produits de gestion courante

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

COMPTE 751 - REDEVANCES POUR CONCESSIONS, BREVETS, LICENCES...

Les redevances encaissées pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, ainsi que les droits et valeurs similaires, ne sont pas inscrits au crédit du compte 70 mais dans les autres produits de gestion courante (compte 751).

COMPTE 752 - REVENUS DES IMMEUBLES NON AFFECTÉS AUX ACTIVITÉS DE L'ÉTABLISSEMENT

Les revenus des immeubles non affectés aux activités de l'établissement ne font pas partie des produits des activités annexes inscrits au compte 70, mais font partie des autres produits de la gestion courante (compte 752).

COMPTE 755 - QUOTES-PARTS DE RÉSULTAT SUR OPÉRATIONS FAITES EN COMMUN

Ce compte n'est ouvert que sur autorisation préalable et expresse du ministère du Budget (Direction de la Comptabilité Publique - Bureau D 4).

COMPTE 757 - PRODUITS SPECIFIQUES

Ce compte n'est ouvert que sur autorisation préalable et expresse du ministère du Budget (Direction de la Comptabilité Publique - Bureau D4).

COMPTE 758 - DIVERS AUTRES PRODUITS DE GESTION COURANTE

Compte 7581 - Frais de gestion sur ressources affectées

Ce compte est mouvementé lorsque l'établissement a été autorisé à prélever des frais de gestion pour les opérations sur ressources affectées.

Dans ce cas, l'établissement constate au compte 6581 un montant de frais divers supportés par lui et émet le mandat correspondant, faisant référence à la convention de ressources affectées intéressée. Corrélativement, il émet un titre de recette d'un montant équivalent, au compte 7482, faisant référence au mandat émis sur le compte 6581. Enfin, il émet un titre de recettes à due concurrence sur son budget général pour constater ce gain, au compte 7581, par le débit du compte 4012. Ce dernier produit est neutralisé par les frais comptabilisés à l'origine dans les comptes de charges par nature.

Compte 7583 - Produits de gestion courante provenant de l'annulation de mandats des exercices antérieurs

Il est crédité du montant des mandats annulés concernant les exercices antérieurs si la régularisation se rattache à l'exploitation normale et courante de l'exercice.

COMPTE 76 - PRODUITS FINANCIERS

Sont notamment inscrits en produits financiers, les gains de change (compte 766) consécutifs aux opérations faites en monnaies étrangères, ainsi que les produits nets constatés à l'occasion de la cession des valeurs mobilières de placement.

Le compte 76 présente les subdivisions suivantes :

761 - Produits de participations

- 7612 - Revenus des titres de participations
- 7616 - Revenus sur autres formes de participation
- 7617 - Revenus des créances rattachées à des participations

762 - Produits des autres immobilisations financières

- 7621 - Revenus des titres immobilisés
- 7624 - Revenus des prêts
- 7627 - Revenus des créances immobilisées

763 - Revenus des autres créances

- 7638 - Revenus sur créances diverses

764 - Revenus des valeurs mobilières de placement
765 - Escomptes obtenus
766 - Gains de change
767 - Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement
768 - Autres produits financiers

- 7683 - Produits financiers provenant de l'annulation de mandats des exercices antérieurs
- 7688 - Autres

COMPTES 761, 762, 763 ET 764

Ils enregistrent, à leur crédit, les produits financiers de participations, d'autres immobilisations financières, de valeurs mobilières de placement, par le débit d'un compte de tiers ou d'un compte de trésorerie.

Le compte 7638 - Revenus sur créances diverses enregistre les produits afférents aux intérêts courus sur créances sur l'Etat résultant de la suppression du décalage d'un mois en matière de TVA (se reporter aux commentaires du compte 4438).

Il est précisé que l'ouverture du compte 7617 - Revenus des créances rattachés à des participations est soumise à l'autorisation expresse et préalable du Bureau D 4 de la Direction de la Comptabilité Publique.

COMPTE 765 - ESCOMPTES OBTENUS

Il est crédité du montant des escomptes obtenus par l'établissement de ses fournisseurs par le débit du compte 401 - Fournisseurs, ou du compte 4718 - Autres recettes à classer;

COMPTE 766 - GAINS DE CHANGE

Il est crédité des gains de change réalisés par l'établissement à l'occasion de ses opérations courantes ou de ses opérations en capital. En revanche, tant que ces gains ne sont pas définitivement acquis à l'établissement, ils ne constituent pas des produits.

COMPTE 767 - PRODUITS NETS SUR CESSIONS DE VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT

Il enregistre le produit net résultant des cessions de valeurs mobilières de placement :

- il est débité de la valeur brute des titres cédés ;
- il est crédité du prix de cession de ces titres.

Le compte 767 n'est utilisé que dans le cas d'un gain de cession. Seul ce gain fait l'objet d'une inscription budgétaire.

COMPTE 768 - AUTRES PRODUITS FINANCIERS

Le compte 7683 enregistre notamment les produits financiers provenant de l'annulation des mandats des exercices antérieurs.

COMPTE 77 - PRODUITS EXCEPTIONNELS

Le champ d'application du compte 77 est défini par le caractère exceptionnel, c'est-à-dire non courant, inhabituel de ces produits qui ne relèvent pas de l'exploitation courante et normale de l'établissement. Le compte 77 présente les subdivisions suivantes :

771 - Produits exceptionnels sur opérations de gestion
- 7711 - Dédits et pénalités perçus sur achats et ventes
- 7712 - Dégrèvements d'impôts (autres qu'impôts sur les bénéfices)
- 7713 - Libéralités reçues (dont dons et legs sans affectation spéciale)
- 7714 - Intérêts issus d'arrêtés de débets
- 7715 - Condamnations pécuniaires prononcées par le juge des comptes

7716 - Recouvrements sur créances admises en non-valeur
7717 - Dettes atteintes par le prescription quadriennale
7718 - Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion

77182 - Produits exceptionnels provenant de l'annulation de mandats des exercices antérieurs

775 - Produits des cessions d'éléments d'actif

7751 - Immobilisations incorporelles
7752 - Immobilisations corporelles
7756 - Immobilisations financières
7758 - Autres éléments d'actif

777 - Quote-part des subventions d'investissement virée aux résultats de l'exercice

778 - Autres produits exceptionnels

COMPTE 771 - PRODUITS EXCEPTIONNELS SUR OPÉRATIONS DE GESTION

Il est crédité du montant des produits exceptionnels sur opérations de gestion afférentes à l'exercice, par le débit d'un compte de classe 4.

Compte 7711 - Dédits et pénalités perçus sur achats et ventes

Ce compte enregistre en particulier les indemnités conventionnelles perçues par l'établissement en tant qu'acheteur ou vendeur en cas de non-exécution d'un contrat.

Compte 7713 - Libéralités reçues

Ce compte enregistre notamment les dons et legs sans affectation spéciale.

COMPTE 775 - PRODUITS DES CESSIONS D'ÉLÉMENTS D'ACTIF

La cession d'un élément d'actif entraîne la constatation, dans les éléments exceptionnels, de deux flux.

Le compte 775 est crédité du prix des cessions d'éléments d'actif cédéx par le débit des comptes 462 - Créances sur cessions d'immobilisations, ou 465 - Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement (si ces valeurs sont classées dans les immobilisations financières).

Le compte 675 est débité du montant de la valeur nette comptable des éléments d'actif cédés par le crédit du compte d'actif intéressé.

Ce traitement comptable n'est toutefois pas applicable à la cession de valeurs mobilières de placement.

COMPTE 776 - PRODUITS ISSUS DE LA NEUTRALISATION DES AMORTISSEMENTS

Lorsque la charge de renouvellement d'un bien inscrit au bilan d'un établissement public ne lui incombe pas, l'amortissement pratiqué sur ce bien est neutralisé par la constatation d'un produit exceptionnel sur le compte 776 par débit du compte 102.

COMPTE 777 - QUOTE-PART DES SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT VIRÉES AU RÉSULTAT DE L'EXERCICE

Il enregistre à son crédit le montant des subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice par le débit du compte 139 - Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat.

COMPTE 78 - REPRISES SUR AMORTISSEMENTS ET PROVISIONS

Les provisions et, dans des cas exceptionnels, les amortissements sont rapportés au résultat quand les raisons qui les ont motivés ont cessé d'exister;

Ce rapport est effectué par le crédit du compte 78 qui présente les subdivisions suivantes :

781 - Reprises sur amortissements et provisions (à inscrire dans les produits d'exploitation)
- 7811 - Reprises sur amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles
  - 78111 - Immobilisations incorporelles
  - 78112 - Immobilisations corporelles
- 7815 - Reprises sur provisions pour risques et charges d'exploitation
- 7816 - Reprises sur provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles
  - 78161 - Immobilisations incorporelles
  - 78162 - Immobilisations corporelles
- 7817 - Reprises sur provisions pour dépréciation des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement

786 - Reprises sur provisions (à inscrire dans les produits financiers)
- 7865 - Reprises sur provisions pour risques et charges financières
- 7866 - Reprises sur provisions pour dépréciation des éléments financiers
  - 78662 - Des immobilisations financières
  - 78665 - Des valeurs mobilières de placement

787 - Reprises sur provisions (à inscrire dans les produits exceptionnels)
- 7875 - Reprises sur provisions pour risques et charges exceptionnels
- 7876 - Reprises sur provisions pour dépréciation exceptionnelle

Dans le cas d'une diminution d'amortissement ou de provision, les comptes 781, 786 et 787 sont crédités du montant respectif des reprises d'amortissement et provisions par le débit des comptes d'amortissement et de provisions concernés.

En cas de cession d'un bien, en principe, la provision pour dépréciation antérieurement constituée est soldée à la date de cession par le débit d'une des subdivisions du compte 78.

S'agissant de la cession d'une immobilisation amortie, le montant de l'amortissement pour dépréciation enregistré n'est toutefois pas porté au crédit d'un compte de reprise (78), mais soldé par le crédit du compte de l'immobilisation concerné afin de déterminer la valeur comptable de l'élément cédé (voir compte 21).

Lors de la réalisation du risque ou de la survenance de la charge, la provision antérieurement constituée est soldée par le crédit des comptes 781, 786 ou 787. Corrélativement, la charge intervenue est inscrite au compte intéressé de la classe 6.

COMPTE 79 - TRANSFERTS DE CHARGES

Ce compte est un compte correcteur des comptes de charges de la classe 6.

Le compte 79 présente les subdivisions suivantes :

791 - Transfert de charges d'exploitation
796 - Transfert de charges financières
797 - Transfert de charges exceptionnelles

Les comptes de la classe 6 ne sont pas destinés à enregistrer les montants affectés à des investissements ou à des placements qui doivent être directement portés dans un compte de bilan.

Cependant, les établissements ne sont pas toujours en mesure de faire de telles distinctions au moment où les écritures sont passées, soit que le caractère de certaines charges (exploitation ou exceptionnel) ne soit pas connu, soit que l'affectation qui sera donnée à ces sommes soit ignorée.

Le compte 79 est alors destiné à corriger l'imputation des dépenses qui auraient dû, selon leur nature, être affectées à un compte de bilan (autre qu'immobilisation), mais qui ont été enregistrées en charges;

Il en est ainsi pour les charges supportées pour le compte de tiers, telles que les indemnités d'assurance, et pour les dépenses réalisées au cours d'un exercice et portées dans un compte de charges, mais qui sont à répartir sur plusieurs exercices (par le compte 481).

Les transferts de charges doivent demeurer limités car ils conduisent à un double enregistrement des charges transférées, et faussent donc les flux de gestion.

L'usage du compte 79 pour corriger des erreurs d'imputation est à proscrire et doit en conséquence être limité aux cas strictement inévitables. Il s'agira généralement de ceux dans lesquels la nature composite du montant à transférer (montant global déterminé par calculs statistiques ou en comptabilité analytique) ne permet pas de connaître aisément le détail des diverses charges par nature et l'on est conduit à créditer un compte de produits (le compte 79) compensant, dans le calcul du résultat, ces diverses charges.

10. COMPTES DE CLASSE 8 : COMPTES SPECIAUX

La classe 8 regroupe tous les comptes qui n'ont pas leur place dans les classes de comptes 1 à 7 et 9 du cadre comptable.

Cette classe est utilisée par l'établissement pour satisfaire notamment à certaines obligations d'information pour l'établissement de l'annexe.

COMPTE 80 - ENGAGEMENTS HORS BILAN

Le compte 80 présente les subdivisions suivantes qui fournissent le détail par nature des divers engagements.

- 801 - Engagements donnés par l'établissement
  - 8011 - Avals, cautions, garanties
  - 8016 - Redevances crédit-bail restant à courir
    - 80161 - Crédit-bail mobilier
    - 80165 - Crédit-bail immobilier
  - 8018 - Autres engagements donnés
- 802 - Engagements reçus par l'établissement
  - 8021 - Avals, cautions, garanties
  - 8026 - Engagements reçus pour utilisation en crédit bail
    - 80261 - Crédit-bail mobilier
    - 80265 - Crédit-bail immobilier
  - 8028 - Autres engagements reçus
- 803 - Autorisations de programme
- 804 - Engagements juridiques
- 805 - Crédits de paiement
- 806 - Engagements comptables annuels
- 807 - Mandatements

809 - Contrepartie des engagements

8091 - Contrepartie des engagements donnés par l'établissement
8092 - Contrepartie des engagements reçus par l'établissement

COMPTE 801 ENGAGEMENTS DONNÉS PAR L'ÉTABLISSEMENT

COMPTE 802 ENGAGEMENTS RECUS PAR L'ÉTABLISSEMENT

Les comptes 801 et 802 retracent respectivement les engagements donnés et reçus par l'établissement, au sens du plan comptable général (cf. § 2.2.4 du chapitre 2 du présent titre), c'est-à-dire, les droits et obligations dont les effets sur le montant ou la composition du patrimoine sont subordonnés à la réalisation de conditions ou d'opérations ultérieures. Ces engagements résultent d'une obligation contractuelle.

Il est précisé que cette comptabilité des engagements est tenue par l'agent comptable et qu'elle est distincte de la comptabilité de programme décrite aux compte 803 à 807 ci-après.

Les comptes 801 et 802 enregistrent respectivement la situation éventuellement débitrice ou créditrice de l'établissement vis-à-vis des tiers, des subdivisions fournissant le détail par nature des divers engagements donnés ou reçus.

Leur bonne compréhension appelle des explications que l'utilisateur du bien donnera en annexe, afin d'éclairer sur la nature, l'importance, l'échelonnement dans le temps, des opérations dont il s'agit.

En ce qui concerne le crédit-bail, les comptes 801 et 802, servis dans les conditions ci-après, tiennent lieu de support à l'information à retracer dans l'annexe.

Cette information est obligatoire dans l'annexe sous la rubrique « Engagements donnés » :

Pour l'évaluation, à la date de clôture du bilan, du montant total des charges restant à supporter en exécution des obligations stipulées dans un ou plusieurs contrats de crédit-bail, les établissements indiquent sous deux rubriques distinctes, l'évaluation des loyers ou redevances concernant le crédit-bail immobilier et le crédit-bail mobilier :

- TTC ou hors TVA déductible ;
- indexés ;
- actualisés ou non.

En ce qui concerne le crédit-bail immobilier, il sera généralement facile et particulièrement utile d'actualiser les charges.

Par contre, en présence de contrats de crédit-bail mobilier, l'actualisation risque de se heurter à certaines difficultés et sera, en toute hypothèse, moins utile eu égard à la durée relativement courte des contrats.

L'information obligatoire concerne au départ les redevances ou loyers à prendre en considération à compter de l'entrée en jouissance du bien. Par la suite, à la clôture de chaque période comptable, cette information concerne les redevances ou loyers restant à courir jusqu'à la fin du contrat. Elle ne doit pas faire double emploi avec l'information sur les redevances ou loyers échus ou courus afférents à la période comptable écoulée dont le montant est inscrit dans les dettes.

L'information concernant les engagements donnés est présentée sous la forme suivante :

- crédit-bail mobilier : évaluation des redevances ou loyers restants à courir TTC ou hors TVA déductible, indexés, actualisés (ou non)... XF ;
- crédit-bail immobilier : évaluation des redevances ou loyers restant à courir TTC ou hors TVA déductible, indexés, actualisés (ou non)... YF.

En ce qui concerne l'information recommandée « Engagement reçus », il appartient à l'utilisateur du bien d'inscrire, hors bilan, les engagements reçus de crédit-bail mobilier ou immobilier en fonction des dispositions des contrats.

La comptabilité des engagements fonctionne de façon totalement autonome. Les mouvements sont enregistrés par des écritures comptables du type « opérations diverses » sur un journal spécifique.

Technique comptable

Les opérations décrites ci-dessous valent pour tous les cas d'engagements donnés et d'engagements reçus par l'établissement.

C'est pourquoi la technique comptable n'est pas expliquée compte par compte, mais pour un exemple précis : celui de l'enregistrement du crédit-bail.

- Enregistrement des engagements donnés par l'établissement pour des redevances de crédit-bail
  - Débit 8091 - Contrepartie des engagements donnés par l'établissement
  - Crédit 8016 - Redevances de crédit-bail restant à courir
- Enregistrement des engagements reçus par l'établissement pour utilisation en crédit-bail
  - Débit 8026 - Engagements reçus pour utilisation en crédit-bail
  - Crédit 8092 - Contrepartie des engagements reçus par l'établissement

COMPTES 803 À 807 : COMPTABILITE DE PROGRAMME

Ces comptes sont utilisés pour la tenue de la comptabilité de programme ou comptabilité budgétaire des engagements pluriannuels au sens du décret du 29 décembre 1962 (cf. § I. 3 du chapitre 2 du présent titre), auxquels le conseil de l'établissement a décidé de procéder pour la réalisation d'opération ou programmes particuliers, dans le cadre de sa politique générale d'intervention. A cet égard, il convient de se reporter à l'instruction n°95-023-M9 du 15 février 1995.

Les comptes 803 à 807 sont propres à la comptabilité de programme des établissements publics nationaux. Cette comptabilité est servie parallèlement aux opérations budgétaires, avant et indépendamment de la description des opérations en comptabilité générale.

La comptabilité de programme est distincte de la comptabilité des engagements retracée aux comptes 801, 802 et 809.

COMPTE 803 - AUTORISATIONS DE PROGRAMME

Ce compte retrace la consommation de l'autorisation de programme.

Technique comptable

- Prise en charge de l'autorisation de programme
  - Débit 803 - Autorisations de programme
  - Crédit 805 - Crédits de paiement
- Constatation des engagements juridiques
  - Débit 804 - Engagements juridiques
  - Crédit 803 - Autorisations de programme

En fin d'exercice, le solde débiteur du compte 803 représente les restes à engager juridiquement.

COMPTE 804 - ENGAGEMENTS JURIDIQUES

Ce compte retrace la consommation des engagements juridiques.

Technique comptable

- Constatation des engagements juridiques
  - Débit 804 - Engagements juridiques
  - Crédit 803 - Autorisations de programme
- Mandatement des dépenses engagées
  - Débit 807 - Mandatements
  - Crédit 804 - Engagements juridiques

En fin d'exercice, le solde débiteur du compte 804 représente les restes à mandater sur les engagements juridiques contractés.

COMPTE 805 - CRÉDITS DE PAIEMENT

Le compte retrace des ouvertures d'enveloppes annuelles de crédits.

Technique comptable

- Prise en charge de l'autorisation de programme
  - Débit 803 - Autorisation de programme
  - Crédit 805 - Crédits de paiement
- Constatation de l'ouverture des crédits de paiement pour une année donnée
  - Débit 805 - Crédits de paiement
  - Crédit 806 - Engagements comptables annuels

En fin d'exercice, le solde créditeur du compte 805 représente le montant des crédits de paiement restant à ouvrir dans les prochains budgets.

COMPTE 806 - ENGAGEMENT COMPTABLE ANNUEL

Ce compte retrace la consommation des crédits de paiement annuels.

Technique comptable

- Constatation de l'ouverture des crédits de paiement pour une année donnée
  - Débit 805 - Crédits de paiement
  - Crédit 806 - Engagements comptables annuels
- Constatation des engagements comptables annuels
  - Débit 806 - Engagements comptables annuels
  - Crédit 807 - Mandatements

En fin d'exercice, le solde créditeur du compte 806 représente le montant des crédits de paiement restant à ouvrir dans les prochains budgets.

COMPTE 807 - MANDATEMENT

Le compte retrace la consommation effective des crédits de paiement ouverts au titre de l'exercice.

Technique comptable

- Constatation des engagements comptables annuels
  - Débit 806 - Engagements comptables annuels
  - Crédit 807 - Mandatements

- Mandatement des dépenses
  - Débit 807 - Mandatements
  - Crédit 804 - Engagements juridiques

En fin d'exercice, le solde créditeur du compte 807 représente ce qui a été engagé et non mandaté au 31 décembre.

COMPTE 809 - CONTREPARTIE DES ENGAGEMENTS

Se reporter aux commentaires des comptes 801 et 802.

COMPTE 86 - VALEURS INACTIVES

861 - Comptes de position : titres et valeurs en portefeuille[1]
862 - Comptes de position : titres et valeurs chez les correspondants ou régisseurs[2]
863 - Comptes de prise en charge[3]

Au compte 86 sont suivies les valeurs inactives, que les agents comptables sont amenés à détenir dans l'exercice de leurs fonctions.

Sont considérées comme valeurs inactives, les valeurs qui ne constituent pas le portefeuille de l'établissement (exemple dépôts sous forme de titres, objets précieux appartenant à des tiers) ou qui n'acquièrent leur valeur nominale que lorsqu'elles sont mises en circulation pour la rémunération d'une prestation de service de l'établissement (tickets de cantine, droits d'entrée).

Elles sont, suivant leur nature, comptabilisées pour un montant conventionnel déterminé comme suit :

- rentes et obligations de l'Etat inscrites au Grand-livre : montant nominal correspondant ;
- obligations, bons du Trésor, bons et actions et valeurs assimilées : capital nominal ;
- effets de commerce : montant ;
- billets de loterie et tombola : prix de vente ;
- timbres, tickets : valeur faciale ou valeur d'émission ;
- titres de pension : 1 € par titre ;
- livrets de caisse d'épargne : 1 € par livret ;
- objets précieux : 1€ par objet ou exceptionnellement valeur résultant d'une estimation officielle;
- autres valeurs inactives ne comportant pas d'indication de valeur : 1 € par valeur.

Lors de la prise en charge des valeurs par l'agent comptable, il est constaté :

- un débit au compte 861 - Titres et valeurs en portefeuille.
- un crédit au compte 863 - Compte de prise en charge ;

[1] Désignation de la nature des titres et valeurs.
[2] Désignation des correspondants ou régisseurs.
[3] Désignation des tiers créanciers.

La remise des valeurs aux régisseurs entraîne :

- un débit au compte 862 - Titres et valeurs chez les correspondants :
- un crédit au compte 861 - Titres et valeurs en portefeuille.

Les restitutions de valeurs par les régisseurs donnent lieu aux écritures inverses. Les soldes débiteurs des comptes 861 et 862 doivent donc correspondre aux valeurs respectivement détenues par le comptable et les régisseurs.

Les sorties définitives de valeurs donnent lieu à un débit du compte 863 - comptes de prise en charge :

- par le crédit du compte 861 - Titres et valeurs en portefeuille, si la remise de valeurs aux tiers ou la sortie est effectuée directement par le comptable ;
- par le crédit du compte 862 - Titres et valeurs chez les correspondants, lorsque l'émission est réalisée par un régisseur.

Les comptes de prise en charge sont subdivisés de façon à distinguer les comptes présentant la situation de l'établissement à l'égard des tiers qui ont constitué les dépôts, et les comptes décrivant la situation de formules à émettre par la collectivité.

Les comptes de prise en charge ne peuvent jamais être débiteurs.

Les comptes de position ne peuvent jamais être créditeurs;

Le solde créditeur du compte de prise en charge d'une valeur déterminée doit toujours être égal à la somme des soldes débiteurs des comptes indiquant la position de cette valeur dans le portefeuille du comptable et chez ses correspondants ou régisseurs.

Le jeu des comptes va ainsi permettre, en suivant matériellement tous les mouvements de valeurs :

1 de réaliser d'abord la prise en charge des valeurs ;

2 de préciser ensuite qui les détient ;

3 de libérer enfin les comptables de la prise en charge initiale après réalisation des opérations ou restitution de valeurs

Conformément à l'article 183 du décret du 29 novembre 1985, la balance des comptes des valeurs inactives est, pour les EPNA, une composante du compte financier de l'établissement.

La comptabilité des valeurs inactives est tenue sur le journal Grand Livre des valeurs inactives.

COMPTE 88 - RESULTAT EN INSTANCE D'AFFECTATION (FACULTATIF)

Ce compte peut être utilisé par l'établissement pour l'affectation du résultat de l'exercice avant imputation au compte 12.

COMPTE 89 - BILAN (FACULTATIF)

Lorsqu'elles sont utilisées, les subdivisions du compte 89 permettent de vérifier l'égalité entre le bilan d'ouverture de l'exercice N et le bilan de clôture de l'exercice N-1.

COMPTE 890 - BILAN D'OUVERTURE

Il est débité à l'ouverture des comptes par le crédit des comptes dont le solde est créditeur.

Il est crédité à l'ouverture des comptes par le débit des comptes dont le solde est débiteur.

COMPTE 891 - BILAN DE CLÔTURE

Il est débité à la clôture par le crédit des comptes dont le solde est débiteur. Il est crédité à la clôture des comptes par le débit des comptes dont le solde est créditeur.

CHAPITRE 5
LES OPÉRATIONS DE FIN ET DE DÉBUT D'EXERCICE

1. LES OPÉRATIONS DE FIN D'EXERCICE : PRINCIPES GÉNÉRAUX

1.1. OBJECTIFS DES OPÉRATIONS DE FIN D'EXERCICE

Les opérations de fin d'exercice répondent à une même règle budgétaire et comptable qui s'articule en un double objectif :

- respecter le principe de l'annualité budgétaire ;
- dégager un résultat comptable qui comprenne l'ensemble des opérations relatives à un même exercice.

Pour les établissements publics nationaux, le principe de l'indépendance des exercices a été posé par l'article 14 du décret du 10 décembre 1953 qui prévoit notamment :"*L'exercice comptable comprend les douze mois de l'année civile, il commence le 1er janvier et s'achève le 31 décembre; (...) Tous les droits acquis et tous les services faits au cours d'un exercice doivent être comptabilisés au titre de cet exercice.*

Les opérations de fin d'exercice consistent donc essentiellement d'une part, à rattacher à l'exercice les droits et obligations qui s'y rapportent et d'autre part, à arrêter les comptes de l'exercice.

Elles sont distinguées selon qu'il s'agit :

- d'opérations ayant à la fois un caractère budgétaire et comptable ;
- d'opérations ayant un caractère strictement comptable.

Qu'elles revêtent un caractère à la fois budgétaire et comptable ou un caractère strictement comptable, *les opérations de fin d'exercice sont des opérations d'ordre*. C'est-à-dire qu'elles ne retracent pas de flux financiers et qu'elles ne mettent pas l'établissement en rapport avec des tiers.

1.2. LA NOTION DE PÉRIODE COMPLÉMENTAIRE

Selon les termes de l'article 14 cité ci-dessus, *« (...) Au début de chaque exercice l'ordonnateur dispose d'un délai de deux mois pour procéder à l'émission des titres de perception et des mandats correspondant aux droits acquis et aux services faits au cours de l'exercice précédent. Le comptable dispose du même délai pour comptabiliser les titres de perception et les mandats émis par l'ordonnateur ».*

Ce délai de deux mois, communément désigné sous les termes de "période complémentaire" est une possibilité ouverte aux établissements et non une obligation.

1.3. CAS PARTICULIER DES OPÉRATIONS DE TRÉSORERIE

La période complémentaire ne peut en aucun cas concerner des opérations de trésorerie.

En effet, les mouvements de trésorerie sont toujours comptabilisés sur l'exercice ouvert au 1er janvier de l'année civile et cela, qu'ils concernent aussi bien des opérations de l'exercice courant que des opérations de l'exercice précédent en cours de clôture. Ce sont les comptes de tiers mouvementés en contrepartie des comptes de disponibilités qui permettent de différencier les deux exercices.

2. LES OPÉRATIONS BUDGÉTAIRES ET COMPTABLES D'ORDRE DE FIN D'EXERCICE

2.1. LES OPÉRATIONS CLASSIQUES

Les opérations classiques concernent les services faits et les droits acquis au cours de l'exercice pour lesquels l'établissement a reçu les pièces justificatives de dépenses ou procédé à la liquidation définitive d'une recette le 31 décembre N au plus tard, mais qui n'ont pu être ordonnancées à cette date.

2.1.1. Procédure

☞ Traduction budgétaire

L'ordonnateur émet les ordres de recettes et les mandats correspondants aux droits et obligations de l'établissement nés au cours de l'exercice N. Pour les dépenses, les mandatements sont effectués sur les crédits ouverts au titre de ce même exercice.

La date portée sur les mandats et les ordres de recettes est le 31 décembre N ou le jour ouvré précédent, bien que les opérations soient exécutées jusqu'au 28 février N + 1.

☞ Traduction comptable

L'agent comptable :

- prend en charge les mandats à la date du 31 décembre N ou du jour ouvré précédent par crédit du compte de tiers intéressé, à la rubrique "exercice en cours", dans les comptes de l'exercice N ;
- prend en charge les ordres de recettes à la date du 31 décembre N ou du jour ouvré précédent, par débit du compte de tiers intéressé, à la rubrique "exercice en cours", dans les comptes de l'exercice N ;
- comptabilise dans les comptes de l'exercice N+1 (rubrique "exercices antérieurs" pour les comptes de tiers) les opérations de paiement et d'encaissement relatives à l'exercice N.

2.2. LES CHARGES À PAYER ET LES PRODUITS À RECEVOIR

2.2.1. Principe

La technique dite des "charges à payer et des produits à recevoir" permet le rattachement à l'exercice *des dépenses et des recettes de la section de fonctionnement* dont *le service est fait avant le 31 décembre* de l'année intéressée mais pour lesquels, à cette même date *l'établissement n'a pas reçu les justificatifs* nécessaires au paiement des dépenses et n'a pas procédé à la liquidation définitive des recettes.

Que l'établissement utilise ou non la période complémentaire, les opérations correspondantes sont toujours enregistrées en comptabilité à la date du 31 décembre de l'exercice concerné.

2.2.2. Procédure en matière de dépenses

Dans le cas où, à la fin de l'exercice, certains créanciers n'ont pas adressé les justifications de leurs droits sur l'établissement public, l'ordonnateur a la possibilité de procéder à une liquidation provisoire du montant des fournitures, travaux effectués ou services rendus, au titre de l'exercice qui va se clore.

Cette opération, qui revêt parfois un caractère évaluatif, vise à déterminer les résultats les plus conformes à la gestion de l'établissement.

2.2.2.1. A la fin de l'exercice

☞ Traduction budgétaire

L'ordonnateur procède à la liquidation provisoire des charges à payer en se fondant sur des prix de commandes, des devis, ou autres éléments en sa possession et émet un mandat ordonnancé sur les crédits de l'exercice qui se termine.

☞ Traduction comptable

L'agent comptable prend en charge ce mandat, au vu d'un état récapitulatif établi et certifié par l'ordonnateur, et le comptabilise au crédit du compte de charges à payer concerné par débit du compte de charges intéressé.

2.2.2.2. Au cours de l'exercice suivant

Au fur et à mesure de la réception des justifications définitives, l'ordonnateur établit les ordres de paiement (et non les mandats) au profit des créanciers et y annexe les pièces justificatives. Cette opération n'a aucun caractère budgétaire, les crédits ayant été consommés lors de l'opération initiale.

Seules les différences éventuelles entre les sommes prévues lors de la liquidation provisoire et celles constatées lors de la liquidation définitive auront une incidence budgétaire et feront l'objet :

- soit d'un ordonnancement complémentaire sur le budget de l'exercice courant, si la somme initiale est insuffisante ;
- soit d'un titre de recettes imputé à un compte de recettes exceptionnelles de l'exercice courant, si la somme prévue est excédentaire.

Après visa du comptable, les paiements sont alors effectués par débit du compte de tiers ayant supporté l'opération initiale et crédit du compte de disponibilités.

Une alternative à la procédure comptable décrite ci-dessus consiste, en début d'exercice, à contre-passer les opérations effectuées en fin d'exercice.

Dans ce cas, l'agent comptable débite le compte de tiers "Charges à payer" précédemment mouvementé par crédit du compte de charges intéressé.

Cette opération se traduit budgétairement par l'émission d'un titre de recettes sur le compte de charges initialement mouvementé, rétablissant ainsi les crédits sur ce compte.

A réception des justificatifs définitifs, l'ordonnateur émet un ordre de dépenses sur le compte de charges intéressé.

L'agent comptable le prend en charge et le comptabilise au débit du compte de charges par crédit du compte de fournisseurs intéressé.

Cette opération, plus lourde d'un point de vue budgétaire, présente cependant l'intérêt d'éviter les ajustements éventuels entre la liquidation effectuées à la clôture de l'exercice et la liquidation définitive.

Les établissements peuvent librement choisir le dispositif qu'ils entendent utiliser. Toutefois, les changements de méthode doivent rester exceptionnels et être uniquement motivés par un souci de meilleure efficacité.

2.2.3. Procédure en matière de recettes

2.2.3.1. A la fin de l'exercice

☞ Traduction budgétaire

De la même manière, les recettes nées au cours de l'exercice qui ne peuvent donner lieu à une liquidation définitive à la date de fin d'exercice, font l'objet d'un titre de recette établi par l'ordonnateur sur une base provisoire.

☞ Traduction comptable

Au vu d'un état des produits à recevoir, établi et certifié par l'ordonnateur, éventuellement appuyé des justificatifs existants, ce titre de recette est pris en charge par l'agent comptable qui le comptabilise au débit du compte de produits à recevoir par crédit du compte de produits correspondant.

2.2.3.2. Au cours de l'exercice suivant

La recette est perçue sur la base de l'état liquidatif définitif mais sans titre de recette puisque celui-ci a déjà été pris en charge au titre de l'exercice antérieur.

Si la somme encaissée est différente du titre de recette émis l'année précédente, cette différence fait l'objet :

- soit d'un titre de recette complémentaire sur le budget de l'exercice en cours, si la recette perçue est supérieure à la prévision initiale ;
- soit d'un mandat imputé à un compte de charges exceptionnelles, si la recette perçue est inférieure au titre de recette émis l'exercice passé.

Afin d'éviter des régularisations négatives, il est fortement recommandé, en cas d'incertitude sur le montant définitif, de réaliser une évaluation très prudente.

Comme en matière de dépense, il existe une alternative à la procédure comptable décrite ci-dessus consiste, en début d'exercice, à contre-passer les opérations effectuées en fin d'exercice.

Dans ce cas, l'agent comptable crédite le compte de tiers "Produits à recevoir" précédemment mouvementé par débit du compte de produits intéressé.

Cette opération se traduit budgétairement par l'émission d'un ordre de dépense sur le compte de produits initialement mouvementé.

A réception des justificatifs définitifs, l'ordonnateur émet un ordre de recettes sur le compte de produits intéressé.

L'agent comptable le prend en charge et le comptabilise au crédit du compte de produits par débit du compte de clients intéressé.

2.3. LES CHARGES CONSTATÉES D'AVANCE ET LES PRODUITS COMPTABILISÉS D'AVANCE

2.3.1. Principe

Comme indiqué au paragraphe 1.1 ci-dessus, le principe comptable d'indépendance des exercices conduit à rattacher à un exercice déterminé toutes les charges et tous les produits le concernant effectivement.

Aussi, lorsqu'une charge ou un produit est constaté et comptabilisé sur un exercice donné mais concerne un ou plusieurs exercices ultérieurs, il convient d'étaler cette charge ou ce produit sur le ou les exercices intéressés.

Cette technique est mise en oeuvre :

- soit en fin d'exercice ;
- soit au fur et à mesure de la naissance des droits et obligations (des charges et des produits).

2.3.2. Procédure en matière de dépense

Les charges sont enregistrées dès qu'elles se produisent, dès lors, elles peuvent comprendre des charges imputables à des exercices ultérieurs.

Dans ce cas, afin de rétablir le résultat de l'exercice, les charges concernant les exercices ultérieurs sont transférées en fin d'exercice, au vu *d'un ordre de reversement*, au débit du compte 486 "Charges constatées d'avance" par le crédit des comptes de charges intéressés.

A l'ouverture de l'exercice suivant, le compte 486 est crédité par le débit des comptes de charges intéressés.

Deux méthodes peuvent être utilisées.

2.3.2.1. Première méthode

☞ Traduction budgétaire

Au début de l'exercice N, les crédits budgétaires sont ouverts sur le compte de charges de la section de fonctionnement devant supporter la dépense, *pour le montant global de cette dépense.*

Au cours de l'exercice N, l'ordonnateur émet un mandat au moment de la réalisation de la dépense pour le montant total de la dépense à effectuer.

A la fin de l'exercice N, l'ordonnateur émet un ordre de reversement pour le montant de la quote-part de la dépense à répartir sur le ou les exercice(s) suivant(s).

Cet ordre de reversement permet de rétablir les crédits sur le compte de charges concerné par la dépense.

A l'ouverture de l'exercice N+1, les crédits budgétaires sont ouverts sur le compte de charges de la section de fonctionnement devant supporter la dépense, pour le montant de la quote-part de la dépense à faire supporter sur l'exercice N+1.

L'ordonnateur émet alors un mandat pour ordre, à l'ordre de l'agent comptable, pour le montant de cette même quote-part.

☞ Traduction comptable

Au cours de l'exercice N, l'agent comptable prend en charge et comptabilise le mandat émis par l'ordonnateur au moment de la réalisation de la dépense, pour le montant total de la dépense à effectuer et effectue le règlement au(x) fournisseur(s).

A la fin de l'exercice N, l'agent comptable prend en charge et comptabilise l'ordre de reversement au débit du compte 486 "Charges constatées d'avance", par crédit du compte de charges intéressé.

A l'ouverture de l'exercice N+1, l'agent comptable :

- reprend en balance d'entrée le montant du débit inscrit au compte 486
- prend en charge et comptabilise le mandat au débit du compte de charges concerné par la dépense par un crédit du compte 486.

Le compte 486 se trouve ainsi soldé sur le dernier exercice devant supporter la dépense.

2.3.2.2. Deuxième méthode

☞ Traduction budgétaire

Au début de l'exercice N, les crédits budgétaires sont ouverts sur le compte de charges de la section de fonctionnement devant supporter la dépense, *pour le montant de la quote-part de cette dépense à affecter à l'exercice N.*

Au cours de l'exercice N, l'ordonnateur émet un mandat au moment de la réalisation de la dépense, pour le montant global de la dépense, avec une double imputation :

- imputation au compte de charges concerné pour le montant de la quote-part de la dépense à affecter à l'exercice N ;
- imputation au compte 486 pour le montant de la quote-part de la dépense à répartir sur le ou les exercice(s) suivant(s).

A l'ouverture de l'exercice N+1, les crédits budgétaires sur le compte de charges de la section de fonctionnement devant supporter la dépense, sont ouverts pour le montant de la quote-part de la dépense à faire supporter sur l'exercice N+1.

L'ordonnateur émet alors un mandat pour ordre, à l'ordre de l'agent comptable, pour le montant de la quote-part de la dépense à faire supporter sur l'exercice N+1.

☞ Traduction comptable

Au cours de l'exercice N, l'agent comptable prend en charge et comptabilise le mandat émis par l'ordonnateur au moment de la réalisation de la dépense pour le montant total de la dépense à effectuer :

- au débit du compte de charges concerné, pour le montant de la quote-part de la dépense à affecter sur N,
- et au débit du compte 486, pour le montant de la dépense à faire supporter en N+1
- au crédit d'un compte fournisseurs pour le montant total de la dépense.

A l'ouverture de l'exercice N+1, l'agent comptable :

- reprend en balance d'entrée le montant du débit inscrit au compte 486
- prend en charge et comptabilise le mandat émis pour le montant de la quote-part de la dépense à faire supporter sur l'exercice N+1 au débit du compte de charges concerné par la dépense par crédit du compte 486.

Le compte 486 se trouve ainsi soldé sur le dernier exercice devant supporter la dépense.

2.3.3. Procédure en matière de recettes

De même, si tous les produits sont enregistrés au fur et à mesure de leur naissance, certains d'entre eux peuvent être imputables à des exercices ultérieurs.

C'est pourquoi, afin de rétablir le résultat de l'exercice, il convient également de transférer en fin d'exercice les produits concernant les exercices ultérieurs, au vu *d'un ordre d'annulation ou de réduction de recette*, au crédit du compte 487 "Produits comptabilisés d'avance" par le débit des comptes de produits intéressés.

A l'ouverture de l'exercice suivant, le compte 487 est débité par le crédit des comptes de produits intéressés.

Deux méthodes peuvent également être utilisées.

2.3.3.1. Première méthode

☞ Traduction budgétaire

Au début de l'exercice N, les prévisions budgétaires sur le compte de produits de la section de fonctionnement, devant recevoir la recette, sont inscrites *pour le montant global de cette recette*.

Au cours de l'exercice N, l'ordonnateur émet un titres de recettes au moment de la réalisation de cette dernière, pour le montant total de la recette à réaliser.

A la fin de l'exercice N, l'ordonnateur émet un titre d'annulation ou de réduction, pour le montant de la quote-part de la recette à affecter sur le ou les exercice(s) suivant(s).

Ce titre d'annulation ou de réduction permet de modifier les inscriptions budgétaires sur le compte de produits concerné par la recette.

A l'ouverture de l'exercice N+1, les prévisions budgétaires sont inscrites sur le compte de produits de la section de fonctionnement devant recevoir la recette, pour le montant de la quote-part de la recette à affecter à l'exercice N+1.

L'ordonnateur émet alors un titre de recette, à l'ordre de l'agent comptable, pour le montant de la quote-part de la recette à affecter à l'exercice N+1.

☞ Traduction comptable

Au cours de l'exercice N, l'agent comptable prend en charge et comptabilise le titre de recette émis par l'ordonnateur au moment de la réalisation de la recette, pour le montant total de la recette à réaliser.

A la fin de l'exercice N, l'agent comptable prend en charge et comptabilise le titre d'annulation ou de réduction émis pour le montant de la quote-part de la recette à répartir sur le ou les exercice(s) suivant(s) au débit du compte de produits intéressé par crédit du compte 487 "Produits comptabilisés d'avance".

A l'ouverture de l'exercice N+1, l'agent comptable :

- reprend en balance d'entrée le montant du crédit inscrit au compte 487
- prend en charge et comptabilise le titre de recette émis pour le montant de la quote-part de la recette à affecter à l'exercice N+1 au débit du compte 487 par crédit du compte de produits concerné.

Le compte 487 se trouve ainsi soldé sur le dernier exercice devant réaliser la recette.

2.3.3.2. Seconde méthode

☞ Traduction budgétaire

Au début de l'exercice N, les prévisions budgétaires sont inscrites sur le compte de produits de la section de fonctionnement devant recevoir la recette, pour le montant de la quote-part de cette recette à affecter à l'exercice N.

Au cours de l'exercice N, l'ordonnateur émet un titre de recette au moment de la réalisation de la recette, pour le montant global de celle-ci, avec une double imputation :

- imputation au compte de produits concerné pour le montant de la quote-part de la recette à affecter à l'exercice N ;
- imputation au compte 487 pour le montant de la quote-part de la recette à répartir sur le ou les exercice(s) suivant(s).

A l'ouverture de l'exercice N+1, les prévisions budgétaires sont inscrites sur le compte de produits de la section de fonctionnement devant recevoir la recette, pour le montant de la quote-part de cette recette à affecter à l'exercice N+1.

L'ordonnateur émet alors un titre de recette pour ordre, à l'ordre de l'agent comptable, pour le montant de la quote-part de la recette à affecter sur l'exercice N+1.

☞ Traduction comptable

Au cours de l'exercice N, l'agent comptable prend en charge le titre de recette émis par l'ordonnateur au moment de la réalisation de la recette, pour le montant total de la recette à réaliser, et le comptabilise :

- au débit d'un compte client pour la totalité de la recette ;
- au crédit du compte de produits concerné pour le montant de la quote-part de la recette à affecter à l'exercice N ;
- et au crédit du compte 487 pour le montant de la quote-part de la recette à répartir sur le ou les exercice(s) suivant(s).

A l'ouverture de l'exercice N+1, l'agent comptable :

- reprend en balance d'entrée du montant du crédit inscrit au compte 487
- prend en charge et comptabilise le titre de recette émis pour le montant de la quote-part de la recette à réaliser sur l'exercice N+1 au débit du compte 487 par crédit du compte de produits intéressé.

Le compte 487 se trouve ainsi soldé sur le dernier exercice devant réaliser la recette.

2.4. LES CHARGES À RÉPARTIR

2.4.1. Principe

Certaines charges primitivement inscrites à des comptes de résultats (classe 6) peuvent faire l'objet d'un transfert au bilan. Il s'agit notamment des charges à répartir sur plusieurs exercices, comme les grosses réparations.

Le transfert de charges ainsi réalisé se traduit au budget par l'inscription d'une dépense au chapitre intéressé de la deuxième section "Opérations en capital" (481 "Charges à répartir sur plusieurs exercices") et corrélativement d'une recette à la première section "Fonctionnement" (chapitre 791 "Transfert de charges d'exploitation").

Le compte 481 "Charges à répartir sur plusieurs exercices" enregistre les charges engagées par l'établissement au cours d'un exercice et qui peuvent être réparties sur les exercices ultérieurs auxquels elles se rapportent.

Toute inscription au compte 481 doit être dûment motivée et en conformité avec la réglementation en vigueur.

Par ailleurs, en matière fiscale , certaines charges comptabilisées en charges à répartir doivent être intégralement déduites du résultat de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées.

2.4.2. Procédure de transfert de charges à des comptes de bilan

Deux hypothèses peuvent être envisagées.

- première hypothèse : le transfert concerne l'intégralité de la charge, et l'amortissement débute sur l'exercice N ;
- deuxième hypothèse : le transfert ne concerne que la quote-part à étaler sur les exercices suivants, et l'amortissement s'effectue sur les exercices ultérieurs (N+1 et suivants).

Quelle que soit l'hypothèse retenue, l'opération de transfert peut être mise en oeuvre :

- soit en fin d'exercice ;
- soit au fur et à mesure de la naissance de ces charges transférables.

2.4.2.1. Première hypothèse

☞ Traduction budgétaire

Opération de transfert

Cette opération affecte un compte de dépense et un compte de recette et donne lieu simultanément à l'émission d'un ordre de dépense et d'un ordre de recette.

Des crédits doivent avoir été ouverts au budget pour financer la charge que représente cette opération de transfert.

L'ordonnateur émet :

- un mandat pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable), pour le *montant total de la charge à transférer,* imputé au compte 481, permettant ainsi de constater la charge à transférer ;
- un ordre de reversement pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable), pour le même montant, imputé au compte 791 "Transfert de charges d'exploitation" afin de rétablir les crédits sur le compte de charges ayant supporté la dépense.

Opération d'amortissement sur l'exercice N

Cette opération représente la charge réelle pour l'établissement au titre de l'exercice N. Des crédits doivent donc avoir été ouverts au budget pour réaliser cet amortissement.

L'ordonnateur émet :

- un titre de recette pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable), imputé au compte 481 ;
- un mandat pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable)est également émis, imputé au compte 6812 "Dotations aux charges d'exploitation à répartir".

Opération d'amortissement sur les exercices N+1 et suivants : cette opération représente la charge réelle pour l'établissement au titre de chacun des exercices concernés.

Des crédits doivent être ouverts au budget de chacun des exercices pour réaliser cet amortissement (compte 6812).

L'ordonnateur émet :

- un titre de recette pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable), imputé au compte 481 ;
- un mandat pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable), imputé au compte 6812.

☞ Traduction comptable

Au titre du transfert, l'agent comptable :

- prend en charge et comptabilise le mandat au débit du compte 481 ;
- prend en charge et comptabilise l'ordre de reversement au crédit du compte 791 "Transfert de charges d'exploitation".

Au titre de l'amortissement sur l'exercice N, l'agent comptable :

- prend en charge et comptabilise le mandat au débit du compte 6812 ;
- prend en charge et comptabilise le titre de recette au crédit du compte 481.

Au titre de l'amortissement sur les exercices N+1 et suivants, l'agent comptable effectue la même opération que ci-dessus.

A la fin de la quatrième année, le compte 481 est soldé.

2.4.2.2. Seconde hypothèse

☞ Traduction budgétaire

Opération de transfert

L'ordonnateur émet :

- un mandat pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable), *pour le montant de la quote-part à répartir sur les exercices ultérieurs*, imputé au compte 481 ;
- un ordre de reversement pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable), *pour le montant de la quote-part à répartir sur les exercices ultérieurs*, imputé au compte 791 "Transfert de charges d'exploitation".

La différence entre le montant total de la dépense réalisée et le montant de la quote-part à transférer constitue la charge réelle pour l'établissement au titre de l'exercice N. Elle est supportée par le compte de charges de la section de fonctionnement concerné par la dépense.

Opération d'amortissement sur les exercices N+1 et suivants

☞ Traduction comptable

Au titre du transfert, l'agent comptable :

- prend en charge et comptabilise le mandat au débit du compte 481 ;
- prend en charge et comptabilise l'ordre de reversement au crédit du compte 791 "Transfert de charges d'exploitation ".

Au titre de l'amortissement sur les exercices N+1 et suivants, l'agent comptable :

- prend en charge et comptabilise le mandat au débit du compte 6812;
- prend en charge et comptabilise le titre de recette au crédit du compte 481.

A la fin de la quatrième année, le compte 481 est soldé.

2.5. LES AMORTISSEMENTS

2.5.1. L'amortissement « classique »

2.5.1.1. Principe

Selon les termes du plan comptable général, « L'amortissement est la constatation comptable de l'amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de l'usage, du temps, du changement de techniques ou de toute autre cause dont les effets sont jugés irréversibles. En raison des difficultés de mesure de cet amoindrissement, l'amortissement consiste, généralement, dans l'étalement de la valeur des biens amortissables sur leur durée probable de vie ; cet étalement prend le nom de « plan d'amortissement » ; il peut être calculé suivant diverses modalités ».

Il résulte de cette définition que l'amortissement constate :

- l'étalement d'une charge sur plusieurs exercices ;
- la diminution de valeur d'un élément d'actif.

La sincérité du bilan et du compte de résultat de l'exercice exige que cette dépréciation soit constatée.

Au bilan, les amortissements doivent être 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 de résultat de l'exercice serait 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.

Les remarques précédentes conduisent à poser le principe de l'amortissement de tous les éléments d'actif susceptibles de se déprécier avec le temps.

Outre la constatation de la diminution de la valeur des éléments d'actif se dépréciant, l'amortissement prépare le renouvellement des immobilisations : sans impliquer une sortie de fonds, l'amortissement constitue une charge interne, qui a pour effet de dégager des ressources susceptibles d'être utilisées pour le financement du renouvellement.

L'opportunité de pratiquer des amortissements dans un établissement public national à caractère administratif peut paraître discutable, surtout dans le cas où l'ensemble des ressources (ou les principales ressources) de l'organisme sont constituées par des subventions. On pourrait penser, en effet, que le problème du renouvellement de chaque immobilisation sera réglé, le moment venu, par l'octroi d'une subvention.

C'est pourquoi, il importe de ne pas perdre de vue que si l'amortissement prépare en quelque sorte le renouvellement des biens amortis, la question du renouvellement effectif demeure, dans une large mesure, indépendante de celle des amortissements

En effet, l'amortissement doit être pratiqué y compris en situation de déficit, mais il n'oblige pas à renouveler. C'est au stade de l'approbation de la section d'opérations en capital du budget ou de l'octroi de subventions que les autorités de tutelle autorisent ou refusent le renouvellement des immobilisations.

Dans la pratique, divers aménagements ou atténuations pourront être apportés au principe posé ci-dessus.

Bien entendu, il n'y a pas lieu d'amortir les éléments d'actif qui, en fait, ne se déprécient pas avec le temps.

En ce qui concerne les immeubles reçus en dotation ou en affectation figurant au bilan, il convient d'apprécier, dans chaque cas d'espèce, si la charge du renouvellement incombera ou non à l'établissement. Dans l'hypothèse affirmative, l'amortissement doit être pratiqué normalement (voir comptes 280 et 281 Amortissements des immobilisations.

Dans l'hypothèse inverse, il convient de constater une charge d'amortissement à un compte spécifique : 283 ou 284 « Amortissements des immobilisations dont la charge du renouvellement n'incombe pas à l'établissement ». Cet amortissement fait ensuite l'objet d'une neutralisation par inscription d'une recette de même montant à un compte de classe 7 (cf. § 252 ci-après).

En tout état de cause, l'amortissement, sans neutralisation, doit être systématiquement pratiqué pour les biens dont l'établissement a la charge du renouvellement et cela quelle que soit l'origine de financement du bien.

Enfin, effectuée sous une forme ou sous une autre (amortissement « classique » ou amortissement « neutralisé »), la constatation comptable de la diminution de valeur des éléments d'actif se dépréciant avec le temps est, en tout état de cause, obligatoire car elle conditionne l'exactitude du bilan.

Les subdivisions du compte 102 doivent permettre d'identifier les biens à amortir de ceux dont l'amortissement doit être neutralisé in fine.

Il appartient à l'agent comptable de veiller à la stricte observation de ces dispositions et de soumettre les difficultés d'application éventuelles à la direction de la Comptabilité publique, bureau D4.

En tout état de cause, il est rappelé que la pratique de l'amortissement, qu'il soit ou non neutralisé, n'exonère pas les dirigeants des établissements publics de leurs obligations d'entretien et de bonne gestion des biens constituant le patrimoine de l'établissement, que ces biens leur appartiennent en pleine propriété ou qu'ils leur aient été remis en dotation ou en affectation.

2.5.1.2. Modalités de calcul des amortissements

Les taux d'amortissement des différentes catégories d'immobilisations sont fixés par les conseils d'administration des établissements, dans les limites prévues de façon générale ci-après et précisées le cas échéant, par les plans comptables particuliers.

Ces taux sont soumis à l'approbation des autorités qualifiées pour approuver les budgets ou états de prévision.

En principe, l'amortissement linéaire est pratiqué à partir de la mise en service des constructions et matériels (application du prorata temporis à compter du mois au cours duquel la mise en service est intervenue).

Il est calculé pour chaque catégorie d'immobilisations, au prorata du temps prévisible d'utilisation.

Il peut également être calculé sur la base d'unités de mesure lorsque les conditions d'emploi le justifient, par exemple, kilométrage pour le matériel automobile.

La durée d'utilisation des immobilisations doit normalement être comprise dans les limites indiquées dans le tableau ci-après :

Nature des immobilisations	durée minimale	durée maximale
Immeubles d'habitation ou commerciaux	25 ans	50 ans
Immeubles industriels	20 ans	
Constructions légères	20 ans	40 ans
Mobilier de bureau	10 ans	
Matériel pédagogique	5 ans	10 ans
Matériel scientifique	5 ans	10 ans
Matériel industriel	5 ans	10 ans
Voitures particulières ou autres matériels de transport	5 ans	10 ans
Logiciels informatiques	1 an	3 ans
Matériel informatique et bureautique	5 ans	10 ans

Les amortissements sont portés sur les fiches d'immobilisations et inscrits à l'actif du bilan en déduction de la valeur d'actif de chaque nature d'immobilisation, sous la forme prévue par le modèle de bilan annexé au compte financier.

2.5.1.3. Procédure

☞ Traduction budgétaire

Au début de l'exercice, les crédits budgétaires sont ouverts sur les comptes de dotations aux amortissements intéressés de la section de fonctionnement (compte 68) et la prévision de recette correspondante est inscrite au compte d'amortissement (comptes 280 et 281).

A la fin de l'exercice, pour les biens dont la charge de renouvellement incombe à l'établissement, l'ordonnateur émet :

- un mandat pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable) pour le montant des amortissements calculés au titre de l'exercice ;
- un ordre de recette pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable) pour le même montant.

☞ Traduction comptable

A la fin de l'exercice, l'agent comptable :

- prend en charge et comptabilise le mandat au débit du compte 68

- prend en charge et comptabilise le titre de recette au crédit des comptes 280 et 281.

2.5.2. L'amortissement « neutralisé »

2.5.2.1. Principe

D'un point de vue strictement économique, le recours à la technique de l'amortissement dit « neutralisé »plutôt qu'à l'amortissement classique ne se justifie que pour les immeubles reçus en dotation ou en affectation et lorsque la charge de renouvellement des biens 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 les 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 l'amortissement pour ordre (ou dépréciation) pratiqué dans la version précédente de l'instruction M 91 (1982).

Elle consiste à pratiquer, dans un premier temps, un amortissement classique, néanmoins comptabilisé à un compte spécifique : 283 ou 284, puis, dans un second temps, à neutraliser la charge ainsi constatée par 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.

2.5.2.2. Procédure

☞ Traduction budgétaire

A la fin de l'exercice, pour les biens dont la charge de renouvellement n'incombe pas à l'établissement, l'ordonnateur émet :

- un mandat pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable) pour le montant des amortissements calculés au titre de l'exercice, sur le compte 68 ;
- un ordre de recette pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable) pour le même montant sur le compte 283 ou 284.

Corrélativement, afin de neutraliser la charge de l'amortissement, il émet :

- un mandat pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable), pour le même montant sur le compte 102 ;
- un ordre de recette pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable) pour le même montant sur le compte 776.

☞ Traduction comptable

A la fin de l'exercice, l'agent comptable :

- prend en charge et comptabilise les mandat et titre de recettes relatifs à l'amortissement respectivement au débit du compte 68 et au crédit du compte 28 ;
- prend en charge et comptabilise les mandat et titre de recettes relatifs à la neutralisation de l'amortissement respectivement au débit du compte 102 et au crédit du compte 776.

2.6. LES PROVISIONS

2.6.1. Principe

Les provisions sont la constatation comptable d'un amoindrissement, qui n'est pas considéré comme irréversible, de la valeur du patrimoine de l'établissement.

Deux catégories de provisions peuvent être distinguées :

1 les provisions pour dépréciation, qui constatent la diminution de la valeur d'un élément d'actif, résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés comme irréversibles ;

2 les provisions pour risques et charges, qui constatent une augmentation du passif exigible à plus ou moins long terme. Il doit s'agir de risques et charges nettement précisés quant à leur objet, que des événements survenus ou en cours rendent probables (la réalisation du risque ou de la charge doit être incertaine).

Le montant des provisions doit pouvoir être évalué de façon aussi précise que possible et il doit correspondre aux pertes financières susceptibles d'affecter à l'avenir le patrimoine de l'établissement. Constituées à la fin de l'exercice, les provisions sont appréciées en fonction des éléments d'information dont disposent à cette date l'ordonnateur et l'agent comptable.

2.6.2. Procédure

2.6.2.1. Constitution des provisions

La procédure décrite ci-après est générale et ne tient pas compte des différentes catégories de provisions, pour les écritures comptables détaillées, il convient de se reporter aux commentaires des comptes de provisions.

☞ Traduction budgétaire

Au début de l'exercice, les crédits budgétaires sont ouverts sur les comptes de dotations aux provisions de la section de fonctionnement (compte 68) et la prévision de recette correspondante est inscrite sur le compte de provision correspondant.

A la fin de l'exercice, l'ordonnateur émet :

- un mandat pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable) pour le montant des provisions constituées ;
- un ordre de recette pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable) pour le même montant.

☞ Traduction comptable

A la fin de l'exercice, l'agent comptable :

- prend en charge et comptabilise le mandat au débit du compte 68 ;
- prend en charge et comptabilise l'ordre de recette au crédit du compte de provision intéressé.

2.6.2.2. Variation des provisions

A la différence des amortissements, les provisions n'ont pas un caractère irréversible. Les comptes correspondants doivent donc faire l'objet d'un ajustement à la fin de chaque exercice afin de constater soit :

- l'augmentation ou la diminution de l'amoindrissement déjà comptabilisé ;
- la survenance d'une perte définitive ;
- la disparition du risque d'amoindrissement.

S'il s'agit d'une augmentation de l'amoindrissement, il convient de suivre la même procédure que pour la constitution des provisions.

Dans les autres cas, il convient de procéder à une reprise totale ou partielle de la provision selon la procédure décrite ci-après.

☞ Traduction budgétaire

A la fin de l'exercice, l'ordonnateur émet :

- un mandat pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable) pour le montant de la provision reprise ;
- un ordre de recette pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable) pour le même montant.

S'il s'agit d'une reprise pour provision due à la survenance d'une perte définitive, l'ordonnateur émet de plus un mandat pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable) pour le montant de la perte subie, imputé sur le compte de charges intéressé (le montant de la perte peut être différent de celui de la provision initialement constatée).

☞ Sur le plan comptable

A la fin de l'exercice, l'agent comptable :

- prend en charge et comptabilise le mandat pour ordre émis au titre de la reprise sur provisions au débit du compte de provision intéressé ;
- prend en charge et comptabilise l'ordre de recette au crédit du compte de reprise sur provision intéressé (compte 78)
- le cas échéant, prend en charge et comptabilise le mandat pour ordre émis pour constater le montant de la perte subie par l'établissement au débit du compte de charges intéressé par crédit du compte de tiers concerné (s'il s'agit par exemple, de créances provisionnées devenues irrécouvrables, le compte 654 sera débité).

2.7. LA VARIATION DES STOCKS

2.7.1. Principe

Afin de dégager le résultat comptable de l'exercice, les produits et les charges doivent être corrigés du montant des variations entre les stocks existant en début et en fin d'exercice (cette opération de fin d'exercice ne concerne que les établissements utilisant les comptes de stocks et d'en cours).

2.7.2. Variation des stocks de marchandises et d'approvisionnements : procédure

2.7.2.1. Première méthode

Elle consiste à effectuer deux opérations :

- l'annulation du stock de début d'exercice
- la constatation du stock de fin d'exercice.

☞ Traduction budgétaire

Qu'il s'agisse d'une augmentation ou d'une diminution de stock, l'annulation du stock de début d'exercice se matérialise simultanément par :

- l'émission d'un mandat pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable), imputé au compte de variation des stocks intéressé ;
- l'émission d'un ordre de recette pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable), imputé au compte de stock intéressé.

L'inscription du stock de fin d'exercice se matérialise simultanément par :

- l'émission d'un *ordre de reversement* pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable), imputé au compte de variation des stocks intéressé, qui ne se rattache pas à un mandat, mais qui vient *réduire* l'ensemble des dépenses constatées sur le compte 60 au cours de l'année ;
- l'émission d'un mandat pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable), imputé au compte de stock intéressé.

☞ Traduction comptable

Pour l'annulation du stock initial, l'agent comptable prend en charge et comptabilise :

- le mandat pour ordre au débit du compte de variation des stocks intéressé ;
- l'ordre de recette pour ordre au crédit du compte de stock intéressé.

Pour l'intégration du stock final, l'agent comptable prend en charge et comptabilise :

- le mandat pour ordre au débit du compte de stock intéressé
- l'ordre de reversement pour ordre au crédit du compte de variation des stocks intéressé

Au 31-12-N, le solde du compte de variation des stocks peut être débiteur (diminution des stocks) ou créditeur (augmentation des stocks).

Dans les deux cas, il figure dans le compte de résultat comme compte correcteur en plus ou en moins des achats de l'exercice, du côté des charges.

2.7.2.2. Deuxième méthode

Elle consiste à constater dans les écritures la seule variation des stocks, c'est à dire la différence entre le stock initial (SI) et le stock final (SF).

Au 31-12-N, le solde du compte de variation des stocks intéressé peut être débiteur (diminution des stocks) ou créditeur (augmentation des stocks).

CAS D'UNE AUGMENTATION DES STOCKS (diminution des dépenses)

☞ Traduction budgétaire

L'ordonnateur émet :

- un mandat pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable), du montant de la variation (SF-SI), imputé au compte de stock intéressé ;
- un ordre de reversement pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable), du même montant, imputé sur le compte de variation des stocks intéressé.

☞ Traduction comptable

L'agent comptable prend en charge et comptabilise :

- le mandat pour ordre au débit du compte de stock intéressé,
- l'ordre de reversement pour ordre au crédit du compte de variation des stocks;

CAS D'UNE DIMINUTION DES STOCKS (augmentation des dépenses)

☞ Traduction budgétaire

L'ordonnateur émet :

un mandat pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable), du montant de la variation (SF-SI), imputé au compte de variation des stocks intéressé ;

un titre de recette pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable), du même montant, imputé sur le compte de stock intéressé.

☞ Traduction comptable

L'agent comptable prend en charge et comptabilise :

- le mandat pour ordre au débit du compte de variation des stocks intéressé,
- le titre de recette pour ordre au crédit du compte de stock.

2.7.3. Variation des stocks de produits et d'en-cours: procédure

2.7.3.1. Première méthode

Elle consiste à effectuer deux opérations :

- l'annulation du stock de début d'exercice
- la constatation du stock de fin d'exercice.

☞ Traduction budgétaire

Qu'il s'agisse d'une augmentation ou d'une diminution de stock, l'annulation des en-cours et du stock de produits de début d'exercice se matérialise simultanément par :

- l'émission d'un ordre de réduction de recette pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable), imputé aux comptes de variation des stocks ;
- l'émission d'un ordre de recette pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable), imputé aux comptes de stocks.

L'inscription des en-cours et du stock de produits de fin d'exercice se matérialise simultanément par :

- l'émission d'un mandat pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable), imputé aux comptes de stocks ;
- l'émission d'un ordre de recette pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable), imputé aux comptes de variation des stocks.

☞ Traduction comptable

Pour l'annulation du stock initial, l'agent comptable prend en charge et comptabilise :

- l'ordre de réduction de recette pour ordre au débit du compte de variation des stocks ;
- l'ordre de recette pour ordre au crédit du compte de stock

Pour l'intégration du stock final, l'agent comptable prend en charge et comptabilise :

- le mandat pour ordre au débit du compte de stock ;
- l'ordre de recette pour ordre au crédit du compte de variation des stocks.

Au 31-12-N, le solde du compte de variation des stocks peut être globalement débiteur (diminution des stocks) ou globalement créditeur (augmentation des stocks).

Dans les deux cas, il figure dans le compte de résultat, comme compte correcteur en plus ou en moins, du côté des produits :

- produit positif, s'il y a augmentation des stocks
- produit négatif s'il y a destockage.

2.7.3.2. Deuxième méthode

Elle consiste à constater dans les écritures la seule variation des stocks et des en-cours, c'est à dire la différence entre le stock initial (SI) et le stock final (SF).

CAS D'UNE AUGMENTATION DES STOCKS (augmentation des recettes)

☞ Traduction budgétaire

L'ordonnateur émet :

- un mandat pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable), pour le montant de la variation des stocks (SF-SI),imputé sur le compte de stock intéressé;
- un ordre de recette pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable), pour le même montant, imputé sur le compte de variation des stocks intéressé.

☞ Traduction comptable

L'agent comptable prend en charge et comptabilise :

- le mandat pour ordre au débit du compte de stock intéressé ;
- l'ordre de recette pour ordre au crédit du compte de variation des stocks intéressé.

CAS D'UNE DIMINUTION DES STOCKS (diminution des recettes)

☞ Traduction budgétaire

L'ordonnateur émet :

- un ordre de réduction de recette pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable), pour le montant de la variation des stocks (SF-SI), imputé sur le compte de variation des stocks intéressé ;
- un ordre de recette pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable), pour le même montant, imputé sur le compte de stock intéressé.

☞ Traduction comptable

L'agent comptable prend en charge et comptabilise :

- l'ordre de réduction de recette pour ordre au débit du compte de variation des stocks intéressé ;
- l'ordre de recette pour ordre au crédit du compte de stock intéressé.

2.7.4. Synthèse des opérations budgétaires de variation des stocks

Il est rappelé que pour chaque type d'opération, les crédits budgétaires correspondants doivent avoir été initialement prévus au budget (notamment par décision budgétaire modificative).

Le tableau ci-dessous synthétise les opérations budgétaires d'ordre décrites aux articles ci-dessus dans le cas où n'est constatée dans les écritures que la seule variation des stocks.

VARIATION DES STOCKS	FONCTIONNEMENT	OPÉRATIONS EN CAPITAL
Diminution des stocks de marchandises, d'approvisionnements (1)	Augmentation des dépenses Solde débiteur du compte 603 Émission d'un mandat	Recette Virement de la 1ère section Émission d'un ordre de recette Chapitre 0795-3 (Cptes 31,32,37)
Augmentation des stocks de marchandises, d'approvisionnements (1)	Diminution des dépenses Solde créditeur du compte 603 Émission d'un ordre de reversement (2)	Dépense Virement à la 1ère section Émission d'un mandat Chapitre 0695-3 (Cptes 31,32,37)

VARIATION DES STOCKS	FONCTIONNEMENT	OPÉRATIONS EN CAPITAL
Diminution des en cours de production et/ou des stocks de produits (1)	Diminution des recettes Solde débiteur du compte 713 Émission d'un ordre de réduction de recette	Recette Virement de la 1ère section Émission d'un ordre de recette Chapitre 0795-3 (Cptes 33,34,35)
Augmentation des en cours de production et/ou des stocks de produits (1)	Augmentation des recettes Solde créditeur du compte 713 Émission d'un ordre de recette	Dépense Virement à la 1ère section Émission d'un mandat Chapitre 0695-3 (Cptes 33,34,35)
(1) Justifiée par la situation comparative des stocks à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, visée par l'ordonnateur et par l'agent comptable. (2) Il s'agit effectivement d'un ordre de reversement qui vient corriger, c'est à dire réduire, l'ensemble des dépenses constatées sur le compte 60 au cours de l'année.		

2.8. LES VIREMENTS AU COMPTE DE PRODUCTION IMMOBILISÉE

2.8.1. Principe

Cette opération a pour objet de décharger le compte de résultat des dépenses consacrées en réalité à des opérations d'investissement et de faire apparaître au compte de bilan la valeur des immobilisations produites.

2.8.2. Procédure

☞ Traduction budgétaire

Inscription des crédits nécessaires sur les comptes d'immobilisation.

Émission par l'ordonnateur :

- d'un mandat pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable) pour le montant des travaux effectués par l'établissement pour lui-même, imputé sur le compte d'immobilisations ou d'immobilisations en cours intéressé;
- d'un ordre de recette pour ordre, pour le même montant, imputé sur le compte de production immobilisée.

☞ Traduction comptable

L'agent comptable prend en charge et comptabilise :

- le mandat pour ordre au débit du compte d'immobilisations ou d'immobilisations en cours intéressé ;
- l'ordre de recette pour ordre au crédit du compte 72 "Production immobilisée"

2.9. REPRISE AU COMPTE DE RÉSULTAT DES SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT

2.9.1. Principe

Les subventions d'investissement destinées à financer la reconstitution ou la modernisation d'immobilisations doivent faire l'objet d'une inscription au compte de résultat afin de rapprocher, pour chaque exercice, le coût de l'immobilisation concernée du profit issu de la subvention.

Ce principe connaît deux applications différentes selon qu'il s'agit de subventions finançant des immobilisations amortissables ou non.

2.9.2. Procédure

2.9.2.1. Reprise des subventions finançant des immobilisations amortissables

Le montant de la quote-part de la subvention qui doit faire l'objet d'une reprise au compte de résultat est égal au montant de la dotation aux amortissements des immobilisations acquises ou créées grâce à cette subvention.

Lorsqu'une subvention d'équipement est accordée à un établissement postérieurement à la création ou à l'acquisition d'une immobilisation ayant déjà fait l'objet d'amortissements, cette subvention est rapportée au compte de résultat de l'exercice au cours duquel elle a été versée, à hauteur des amortissements pratiqués.

Deux méthodes de reprises différentes peuvent être appliquées.

Dans la première méthode, les subventions d'investissement sont rapportées au compte de résultat dans les mêmes conditions que le bien est amorti (même taux).

Cette pratique présente l'avantage de rapprocher parfaitement du coût des immobilisations le profit généré par la subvention et cela, que la subvention finance tout ou partie de l'immobilisation.

Dans la seconde méthode, les subventions d'investissement sont rapportées au compte de résultat pour le montant des amortissements pratiqués au titre de l'exercice.

Dans ce cas, et dans l'hypothèse où il s'agit d'une subvention finançant partiellement une immobilisation, la corrélation "profit-coût" précitée ne sera pas réalisée de façon aussi satisfaisante que dans la première méthode, dans la mesure où la subvention sera virée en totalité au compte de résultat avant que le bien ne soit complètement amorti.

Quelle que soit la méthode retenue, les opérations budgétaires et comptables sont identiques.

☞ Traduction budgétaire

Inscription des crédits budgétaires nécessaires à la section des opérations en capital au compte d'amortissement des subventions (139).

Émission par l'ordonnateur :

- d'un mandat pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable), pour le montant de la quote-part de la subvention d'investissement virée au compte de résultat, imputé au compte d'amortissement des subventions (139) ;
- d'un ordre de recette pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable), pour le même montant, imputé au compte de produits intéressé.

☞ Traduction comptable

L'agent comptable prend en charge et comptabilise :

- le mandat au débit du compte 139 "Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat"
- l'ordre de recette au crédit du compte 777 "Quote-part des subventions virées au compte de résultat de l'exercice"

2.9.2.2. Cas des subventions finançant des immobilisations non amortissables

Dans le cas d'acquisition ou de création d'immobilisations non amortissables, les subventions d'investissement ne sont pas amorties en fin d'exercice et restent au compte de bilan aussi longtemps que le bien figure à l'actif.

Ce n'est qu'à la constatation de la sortie de cette immobilisation du bilan que la subvention d'investissement ayant servi à la financer en tout ou partie fait l'objet d'une reprise au compte de résultat.

Cette reprise est effectuée à hauteur d'une somme déterminée en fonction du nombre d'années pendant lesquelles l'immobilisation non amortissable est inaliénable ou, à défaut de clause d'inéliabilité dans le contrat, d'une somme égale au dixième du montant de la subvention.

Les traductions budgétaire et comptable de cette opération sont identiques celles décrites à l'article 2.9.2.2 ci-dessus.

2.10. LES INTÉRÊTS COURUS

2.10.1. Principe

La combinaison du principe budgétaire et comptable de l'indépendance des exercices et de l'article 586 du code civil selon lequel les fruits civils s'acquièrent au jour le jour, conduit à rattacher les intérêts à l'exercice pendant lequel ils ont couru et non à l'exercice au cours duquel ils sont échus.

Le montant des intérêts courus doit donc être calculé à la clôture des comptes de l'exercice afin de les constater dans les comptes de charges et de produits intéressés.

Il est par ailleurs précisé que les comptes d'intérêts courus sont rattachés aux comptes de bilan (créances ou dettes) auxquels ils se rapportent.

2.10.2. Procédure

INTÉRÊTS COURUS NON ÉCHUS À PAYER

☞ Traduction budgétaire

Émission par l'ordonnateur :

- d'un mandat pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable), imputé sur le compte de charges financières intéressé, pour le montant des intérêts courus non échus dus par l'établissement au titre de l'exercice en cours de clôture ;
- d'un ordre de recette pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable), imputé sur le compte d'intérêts courus intéressé, pour le même montant.

☞ Traduction comptable

L'agent comptable prend en charge et comptabilise :

- le mandat pour ordre au débit de la subdivision intéressée du compte 661 "Charges d'intérêts"
- le titre de recette pour ordre au crédit du compte d'intérêts courus intéressé ;

INTÉRÊTS COURUS NON ÉCHUS À RECEVOIR

☞ Traduction budgétaire

Émission par l'ordonnateur :

- d'un mandat pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable), imputé sur le compte d'intérêts courus intéressé pour le montant des intérêts courus non échus à percevoir par l'établissement au titre de l'exercice en cours de clôture;
- d'un ordre de recette pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable), imputé sur le compte de produits financiers intéressé, pour le même montant.

☞ Traduction comptable

L'agent comptable prend en charge et comptabilise :

- le mandat pour ordre au débit du compte d'intérêts courus intéressé ;

- le titre de recette pour ordre au crédit du compte 76 "Produits financiers".

2.11. SYNTHÈSE DES OPÉRATIONS BUDGÉTAIRES ET COMPTABLES D'ORDRE

NATURE DES OPÉRATIONS	COMPTES DE DÉPENSES	COMPTES DE RECETTES
* Subventions rapportées au résultat	139	777
* Production immobilisée	203 232 231	724 725
* Transferts de charges	481	79
* Dotations aux amortissements	6811, 6871 6811 6812	280, 281, 282, 283, 284 481
* Neutralisation des amortissements	102	776
Cessions d'éléments d'actif : pour la valeur comptable nette (valeur brute, diminuée des amortissements constatés)	 675 675	 20, 21 261, 271, 272
* Variation des stocks	6031 6032 6037 7133 7134 7135 31 32 37 33 34 35	31 32 37 33 34 35 6031 6032 6037 7133 7134 7135
* Intérêts courus - sur emprunts - sur prêts - sur valeurs mobilières de placement et comptes ouverts dans les établissements financiers	 661 2768 518	 1688 762 764, 768

DOTATIONS AUX PROVISIONS ET REPRISES SUR PROVISIONS

* *DOTATIONS*		* *REPRISES*
COMPTES DE DÉPENSES	COMPTES DE CONTREPARTIE PROVISIONS / AMORTISSEMENTS	COMPTES DE RECETTES
6815	151 (sauf 1515), 156 157, 158	7815
6816	28, 290, 291, 292	7816
6817	39, 49	7817
6865	1515	7865
6866	296, 297, 59	7866
6875	151 sauf 1515	7875
6876	293, 481	7876

* Opérations effectuées plus particulièrement en fin d'exercice

2.12. CAS PARTICULIER DES OPÉRATIONS DE SORTIE DU BILAN D'ÉLÉMENTS D'ACTIF

Bien que les opérations relatives aux sortie du bilan d'éléments d'actif ne constituent pas à proprement parler des opérations d'ordre de fin d'exercice telles qu'elles sont définies au paragraphe 1.1 ci-dessus, il est néanmoins apparu souhaitable de les faire figurer au présent chapitre dans la mesure où certains établissements publics attendent la fin de l'exercice pour y procéder.

Sont abordées ci-après :

- les cessions de valeurs mobilières de placement ;
- les cessions d'immobilisations ;
- les opérations liées à la réforme des biens appartenant aux établissements ;
- les opérations liées à la restitution ou à la réforme des biens remis en dotation ou en affectation.

2.12.1. Cessions de valeurs mobilières de placement

2.12.1.1. Principe

Seules les plus values ou les moins values constatées à l'occasion d'une cession de valeurs mobilières de placement font l'objet d'une inscription au budget.

2.12.1.2. Procédure

En l'espèce, les opérations comptables précèdent les opérations budgétaires. Par ailleurs, ne sont pas retracés les mouvements affectant le compte de disponibilités.

PLUS-VALUE

☞ Opérations comptables

L'agent comptable passe les écritures suivantes :

- pour le montant de la valeur brute comptable : Débit 767 "Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement" par crédit de la subdivision intéressée du compte 50 ;
- pour le prix de la cession : Débit 465 "Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement" par crédit 767 "Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement".

☞ Traduction budgétaire

L'ordonnateur émet :

- un titre de recette au compte 767 "Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement", pour le montant de la plus value ;
- un titre de recette imputé sur la subdivision intéressée du compte 50 "Valeurs mobilières de placement", pour le montant de la valeur brute comptable.

MOINS VALUE

☞ Opérations comptables

L'agent comptable passe les écritures suivantes :

- pour le montant de la valeur brute comptable : Débit 667 "Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement" par crédit de la subdivision intéressée du compte 50 ;
- pour le prix de la cession : Débit 465 "Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement" par crédit 667 "Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement".

☞ Traduction budgétaire

L'ordonnateur émet :

- un mandat imputé sur le compte 667 "Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement", pour le montant de la moins value ;
- un titre de recettes imputé sur la subdivision intéressée du compte 50 "Valeurs mobilières de placement", pour le montant de la valeur brute comptable.

2.12.2. Cessions d'immobilisations

Sont concernées toutes les catégories d'immobilisations : corporelles, incorporelles, financières appartenant en pleine propriété aux établissements.

2.12.2.1.Principe

Selon les termes du plan comptable général, "lors des cessions, la valeur d'entrée des éléments cédés et les amortissements correspondants sont sortis des comptes où ils figurent".

La différence entre le prix de cession et la valeur nette comptable de l'immobilisation constitue la plus value réalisée ou la moins value subie lors de la cession (par valeur nette comptable, on entend la différence entre la valeur brute d'acquisition des immobilisations et les amortissements constatés ; si l'établissement pratique la dépréciation, la valeur comptable est égale à la valeur brute).

En principe, les cessions doivent être enregistrées à la date de sortie de l'immobilisation de l'actif, à savoir :

- s'il s'agit d'une vente , à la date du transfert de propriété ;
- s'il s'agit d'une vente avec clause de réserve de propriété, lors de la remise partielle à l'acquéreur ;
- s'il s'agit d'un échange, à la date prévue par l'acte pour le transfert de propriété ;
- s'il s'agit d'un sinistre, l'année du sinistre, pour l'indemnité d'assurance couvrant ce sinistre.

Pour les établissement ayant tout ou partie de leur activité assujettie à la TVA, il est précisé que, dans certains cas, les cessions d'immobilisations sont soumises à la TVA. Dès lors, la TVA collectée sur ces immobilisations doit être reversée au Trésor dans les mêmes conditions que celle aférente aux autres opérations imposables.

2.12.2.2.Procédure

En l'espèce, les opérations comptables peuvent précéder les opérations budgétaires. Par ailleurs, ne sont pas retracés les mouvements affectant le compte de disponibilités.

☞ Opérations comptables

L'agent comptable constate la sortie du bien du patrimoine de l'établissement par les écritures suivantes :

- pour le montant des amortissements constatés : Débit subdivision intéressée du compte 28 par crédit du compte d'immobilisation intéressé (opération comptable d'ordre) ;
- pour la valeur nette comptable de l'immobilisation : Débit 675 "Valeur comptable des éléments d'actif cédés" par crédit du compte d'immobilisation intéressé.

Par ailleurs, il constate le produit de la cession par un débit au compte 462 "Créances sur cessions d'immobilisations" et un crédit au compte 775 "Produits des cessions d'éléments d'actif".

Enfin, il demande l'émission des ordres de recettes et des ordres de dépenses correspondants.

☞ Traduction budgétaire

L'ordonnateur émet :

- pour le montant du produit de la cession : un titre de recette imputé sur le compte 775 ;
- pour la valeur nette comptable *: un titre de recette pour ordre* (à l'ordre de l'agent comptable), imputé sur le compte d'immobilisation concerné ;
- pour la valeur nette comptable : *un ordre de dépense pour ordre* (à l'ordre de l'agent comptable), imputé sur le compte 675.

D'une façon générale, il conviendra de présenter à l'appui du compte financier un état détaillé des cessions d'immobilisations faisant apparaître les plus values ou les moins values effectives résultant des cessions, c'est-à-dire la différence entre le prix de cession retracé au compte 775 et la valeur comptable de l'immobilisation apparaissant au compte 675 qui constitue le gain ou la perte budgétaire réelle.

2.12.3. Réforme des biens appartenant aux établissements

2.12.3.1. Principe

Sont réformés les biens ayant atteint un certain seuil d'obsolescence ou devenus inutilisables par suite de l'usure. Ces biens doivent disparaître de l'actif.

2.12.3.2. Procédure

En l'espèce, l'opération de sortie du bilan est une opération purement comptable qui n'a pas de traduction budgétaire.

Il est toutefois précisé que si le bien concerné n'est pas amorti en totalité, il convient de pratiquer un amortissement exceptionnel avant de sortir le bien du bilan.

Cet amortissement exceptionnel est pratiqué par les comptes 28 et 687 « Dotations aux amortissements exceptionnels sur immobilisations ». Il donne lieu aux mêmes opérations budgétaires et comptables que l'amortissement « classique » décrit au paragraphe 2.5.1 du présent chapitre.

Après avoir procédé, si besoin, à cet amortissement, l'agent comptable constate la sortie du bien du patrimoine de l'établissement par l'écriture suivante :

- pour le montant des amortissements constatés : Débit subdivision intéressée du compte 28 par crédit du compte d'immobilisation intéressé (opération comptable d'ordre).

2.12.4. Restitution ou réforme des biens remis en dotation ou en affectation

2.12.4.1. Principe

Les biens du domaine privé de l'État remis en dotation ou en affectation aux établissements publics, ne peuvent pas faire l'objet d'une cession par ces derniers dès lors que l'État en conserve la pleine propriété.

Ces biens ne peuvent donc disparaître de l'actif des établissements qu'en cas de réforme ou de restitution à l'Etat.

2.12.4.2. Procédure

Qu'il s'agisse de la réforme du bien ou de sa restitution à la tutelle, les opérations sont identiques et sont de nature purement comptable, sans traduction budgétaire. Par ailleurs, s'agissant de biens affectés ou dotés, il n'y a pas lieu de procéder à un amortissement exceptionnel.

Dès lors, l'agent comptable constate la sortie du bien du patrimoine de l'établissement par les écritures suivantes :

- pour le montant des amortissements constatés (et neutralisés cf. § 2.5.2 ci-dessus): Débit subdivision intéressée du compte 28 par crédit du compte d'immobilisation intéressé (opération comptable d'ordre) ;
- pour le montant restant éventuellement à amortir : Débit subdivision intéressée du compte 102 par crédit du compte d'immobilisation intéressé (opération comptable d'ordre).

3. LES OPÉRATIONS COMPTABLES DE FIN D'EXERCICE

Les opérations comptables d'ordre de fin d'exercice n'ont d'incidence ni sur la trésorerie ni sur le budget. Sauf cas particulier, elles sont constatées dans les seules écritures de l'agent comptable et à son initiative.

3.1. L'ARRÊTÉ DES ÉCRITURES

3.1.1. Principe

En fin d'exercice, il convient de procéder à l'arrêté des écritures. Ce dernier s'envisage différemment selon la nature des comptes concernés.

Pour les comptes de disponibilités, il y a lieu de procéder à un arrêté définitif à la date du 31 décembre.

Les soldes dégagés sur ces comptes constituent la balance de sortie qui sera reprise au 1er janvier en balance d'entrée de l'exercice qui s'ouvre.

Dès lors, toutes les opérations d'encaissement et de décaissement réalisées à compter du 1er janvier sont comptabilisées dans les écritures de l'exercice courant, qu'elles concernent cet exercice ou l'exercice en cours de clôture.

Les comptes autres que de disponibilités font l'objet de deux arrêtés :

- un arrêté provisoire comprenant toutes les opérations effectuées au 31 décembre, date calendaire;
- un arrêté définitif après achèvement de l'ensemble des travaux de fin d'exercice.

3.1.2. Procédure

3.1.2.1. L'arrêté des comptes de bilan

Comptablement, l'arrêté des soldes des comptes de bilan (balances de sortie) est une opération qui n'a pas de contrepartie.

Toutefois, afin de tenir compte des contraintes de certains logiciels informatiques de gestion, il est admis, à titre exceptionnel, de solder les comptes de bilan par l'intermédiaire d'un compte spécifique 891 "Bilan de clôture.

3.1.2.2. L'arrêté des comptes de charges et de produits

Les comptes des classes 6 et 7 sont soldés par le compte 12 "Résultat de l'exercice" dont le solde débiteur ou créditeur constitue le résultat d'exploitation.

3.2. ÉTABLISSEMENT DE LA BALANCE DÉFINITIVE

L'arrêté définitif des comptes permet d'établir la balance définitive. Un exemplaire en est adressé à l'ordonnateur.

Les soldes débiteurs et créditeurs apparaissant sur la balance définitive constituent respectivement le contenu des postes de l'actif et du passif du bilan de sortie de l'exercice écoulé. Ces soldes sont repris sur les registres de l'exercice en cours au titre du bilan d'entrée.

3.3. LISTE DES OPÉRATIONS COMPTABLES D'ORDRE

NATURE DES OPÉRATIONS	DÉBIT	CRÉDIT
Dotation - Complément de dotation	2..	102 ...
Subvention d'équipement en nature	2..	131
Affectation	2 ...	1027
Dons et legs en nature	2 ...	1035
Transfert des travaux terminés au cours de l'exercice au compte définitif d'immobilisations	2..	23..
- immobilisations corporelles	21	238
- immobilisations incorporelles	20	237
Réintégration des amortissements lors de la cession d'actif ou de la réforme de biens appartenant à l'établissement	28..	21..
* Réforme ou restitution de biens remis en dotation ou en affectation	102	2 ...
	28	2 ...
* Apurement du compte de subventions après virement total au compte de résultat	131	139
* Apurement du compte d'immobilisations incorporelles amorties en totalité	280	20..
Prise de brevets (recherches liées à la réalisation de projets)	205	203
Affectation du résultat excédentaire		
- au report à nouveau déficitaire, dans la limite du solde débiteur de ce compte	12	119
- en report à nouveau	12	110
- aux réserves	12	1068
Affectation du résultat déficitaire		
- dans la limite du solde créditeur du report à nouveau	110	12
- pour le surplus	119	12
Affectation du report à nouveau en réserves	110	1068
* Opérations effectuées plus particulièrement en fin d'exercice		

3.4. L'ÉTABLISSEMENT DES DOCUMENTS DE SYNTHÈSE

Les modalités d'établissement des documents de synthèse sont décrites au chapitre du présent titre.

4. LES OPÉRATIONS COMPTABLES DE DÉBUT D'EXERCICE

4.1. LA REPRISE DES BALANCES D'ENTRÉE

Comptablement, la reprise des soldes des comptes de bilan (balances d'entrée) est une opération qui n'a pas de contrepartie.

Toutefois, afin de tenir compte des contraintes de certains logiciels informatiques de gestion, il est admis, à titre exceptionnel, de reprendre les balances d'entrée par l'intermédiaire du compte spécifique 890 "Bilan d'ouverture".

Les soldes débiteurs des comptes de bilan de l'exercice clos sont repris au débit des comptes de bilan de l'exercice en cours et les soldes créditeurs des comptes de bilan de l'exercice clos sont repris au crédit des comptes de bilan de l'exercice en cours. A cet égard, il est rappelé que le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent.

4.2. L'AFFECTATION DU RÉSULTAT DE L'EXERCICE PRÉCÉDENT

Les conditions d'affectation du résultat de l'exercice précédent sont fixées par délibération du conseil d'administration.

La procédure est la suivante :

- Résultat excédentaire : le compte 120 "Résultat de l'exercice (solde créditeur)" est débité par crédit
  - du compte 119 "Report à nouveau (solde débiteur)", dans la limite du solde débiteur de ce compte, afin d'apurer le ou les déficit(s) des exercices précédents ;
  - du compte 110 "Report à nouveau (solde créditeur)" ;
  - du compte 106 "Réserves", lorsque l'excédent est utilisé pour financer des mesures d'investissement.
- Résultat déficitaire : le compte 129 "Résultat de l'exercice" (solde débiteur)"est crédité par débit :
  - du compte 110 "Report à nouveau (solde créditeur)", dans la limite du solde créditeur du report à nouveau ;
  - du compte 119 "Report à nouveau (solde débiteur)", pour le surplus.

CHAPITRE 6
LA COMPTABILITÉ GÉNÉRALE : SCHÉMAS COMPTABLES

Schéma d'écriture n° 1

Type d'opération : Achats

Exemple : Achats de fournitures administratives

Opérations : Achat de fournitures pour 5000F

Paiement de 800F en numéraire au cours de l'exercice N

Paiement de 2 000F par virement au cours de l'exercice N

Paiement du solde, soit 2 200F, par virement au cours de l'exercice N+1

Comptes mouvementés :

6064 Fournitures administratives

4012 Fournisseurs - Exercice courant

4668 Avis de paiement

531 Caisse

5151 Compte au Trésor

4011 Fournisseurs - Exercice précédent

Fonctionnement des comptes

OP	6064		4012		4668		531		5151		4011	
1	5 000			5000								
2			800			800						
3					800			800				
4			2000							2000		
BS				2200								
	Exercice N+1											
BE												2200
5										2200	2200	

Commentaires :

1 Mandat compte 6064

2 Ordre de paiement concernant le numéraire Paiement du numéraire

3 Paiement par virement au cours de l'exercice N

BS Balance de sortie

BE Balance d'entrée

4 Paiement par virement au cours de l'exercice N+1

Schéma d'écriture n° 2

Type d'opération : Crédit-bail

Exemple:	01.01.N	Contrat de crédit-bail pour l'acquisition sur trois ans d'un micro-ordinateur: 14 000F
		Loyer annuel : 4 000F - Option d'achat : 2 000F
	31.12.N	Paiement du premier loyer
	31.12.N+1	Paiement du deuxième loyer
	31.12.N+2	Paiement du troisième loyer et de l'option d'achat

Comptes mouvementés :

6122 Crédit-bail mobilier

4012 Fournisseurs - Exercice courant

80161 Engagements donnés par l'établissement - Redevances de crédit-bail restant à courir - Crédit-bail mobilier

8091 Contrepartie des engagements donnés par l'établissement

5 Compte de disponibilités

2183 Matériel de bureau et matériel informatique

4042 Fournisseurs d'immobilisations - Exercice courant

Fonctionnement des comptes

OP	6122		4012		5		2183		4042		8091		80161	
1											14000			14000
2	4 000			4 000								4 000	4 000	
3			4 000		4 000									
4	4 000			4 000								4 000	4 000	
5			4 000		4 000									
6	4 000			4 000								4 000	4 000	
7							2 000			2 000		2 000	2 000	
8			4 000		6 000				2 000					

Commentaires :

1 : Convention de crédit-bail : comptabilisation des engagements aux comptes 8091 et 80161 au 01/01/N

2 : 1er loyer : mandat au compte 6122 et comptabilisation des variations d'engagements

3 : Paiement

4 : 2ème loyer : mandat au compte 6122 et comptabilisation des variations d'engagements

5 : Paiement

6 : 3ème loyer : mandat au compte 6122 et comptabilisation des variations d'engagements

7 : Mandat au compte 2183 et levée de l'option d'achat, comptes 8091 et 80161

8 : Paiement

Nb 1 : Lors de la levée de l'option d'achat, il conviendra éventuellement de retracer le financement

Nb 2 : Lorsque l'option d'achat est levée, les comptes d'engagement sont soldés

Nb 3 : Dans le cas où l'établissement ne souhaite pas bénéficier de l'option d'achat, il convient de solder le compte 80161 par le compte 8091

Nb 4 : Pour les établissements assujettis à la TVA, il est précisé que les opérations de crédit-bail sont taxables

Schéma d'écriture n° 3

Type d'opération : Achats et ventes en France et dans des pays de l'union européenne soumis à la TVA.

Déclaration de TVA - Crédit de TVA.

Exemple : Janvier : Achats en France : 100F
Achats dans un pays de l'union européenne : 70F
Février : Achats en France : 150F
Mars : Achats en France : 150F

Janvier : Ventes en France : 200F
Ventes dans un pays de l'union européenne : 80F
Février : Ventes en France : 100F
Mars : Ventes en France : 80F

Comptes mouvementés

44562	TVA déductible sur immobilisations	4452	TVA due intra-communautaire
44566	TVA déductible sur biens et services	4455	TVA à décaisser
4457	TVA collectée par l'établissement	44583	Remboursement de TVA demandé
40	Fournisseurs et comptes rattachés	5	Compte de disponibilités
41	Clients et comptes rattachés	44567	Crédit de TVA à reporter

Fonctionnement des comptes

OP	44562/6		4457		40		41		4452		4455		44583		5		44567	
1	20,60					120,60												
2				41,20				241,20										
3					120,60											120,60		
4							241,20								241,20			
5	14,42					70			14,42									
6								80										
7					70											70		
8							80								80			
9		35,02						14,42			20,60							
		41,20																
10										20,60						20,60		
11	30					180												
12				20,60				120,60										
13		30	20,60														9,40	
14	30,90					180,90												
15				16,40				96,40										
16		30,90															13,50	
		16,40																
17													22,90					22,90
18														22,90				
														22,90				

Commentaires

1 Achat en France : ordre de dépense sur compte de classe 2 ou 6 intéressé (non représentés sur le schéma) pour 100F et débit compte de TVA par crédit compte de fournisseurs
2 Vente en France : ordre de recette sur compte de produits intéressé (non représenté sur le schéma) pour 200F et crédit compte de TVA par débit compte client
3 Paiement Fournisseur
4 Encaissement client
5 Achat dans un pays de l'union européenne : ordre de dépense sur compte de classe 2 ou 6 intéressé (non représentés sur le schéma) pour 70F et débit compte de TVA par crédit compte de fournisseurs
6 Vente dans un pays de l'union européenne : ordre de recette sur compte de produits intéressé (non représenté sur le schéma) pour 80F par débit compte client, la TVA étant supportée par l'acquéreur (régime de la TVA intracommunautaire)
7 Paiement fournisseur européen
8 Encaissement client européen
9 Déclaration de TVA du mois de janvier
10 Paiement TVA
11 Achat en France : ordre de dépense sur compte de classe 2 ou 6 intéressé (non représentés sur le schéma) pour 150F et débit compte de TVA par crédit compte de fournisseurs
12 Vente en France : ordre de recette sur compte de produits intéressé (non représenté sur le schéma) pour 100F et crédit compte de TVA par débit compte client
13 Déclaration de TVA du mois de février : dégagement d'un crédit de TVA
14 Achat en France : ordre de dépense sur compte de classe 2 ou 6 intéressé (non représentés sur le schéma) pour 150F et débit compte de TVA par crédit compte de fournisseurs
15 Vente en France : ordre de recette sur compte de produits intéressé (non représenté sur le schéma) pour 80F et crédit compte de TVA par débit compte client
16 Déclaration de TVA du mois de mars : dégagement d'un crédit de TVA
17 Demande de remboursement de TVA
18 Remboursement de TVA

Schéma d'écriture n° 3 bis

Type d'opération : TVA intra-communautaire : achats et ventes des marchandises

Exemple : A - Achat de marchandises en Italie pour 2 405 263LIT, soit 9 140F HT, pour un taux de change au moment du mandatement de 1FF = 0,00380LIT

B - Achat d'un matériel en Allemagne pour 500DM, soit 1 700F HT, pour un taux de change au moment du mandatement de 1FF = 3,40DM

C - Achat de marchandises en France pour 6 000F HT

D - Vente en Italie pour 5 000F HT

E - Vente en France pour 2 000F HT

Cet exemple est à situer dans le cadre du régime dérogatoire, c'est-à-dire lorsque la TVA est exigible concomitamment à la prise en charge du mandat

Comptes mouvementés

404	Fournisseurs et comptes rattachés	445662	TVA déductible sur autres biens et services intra-communautaires
4112	Clients - Exercice courant	4457	TVA collectée par l'établissement
4452	TVA due intra-communautaire	515	Compte au Trésor
4455	TVA à décaisser	666	Pertes de change
445622	TVA déductible sur immobilisations intra-communautaires	766	Gains de change
445661	TVA déductible sur autres biens et services France ou hors union européenne		

Fonctionnement des comptes

OP	40	4112	4452	4455	44562	445661	445662	4457	515
					2				
1	9140		1882			1882			
2	1700		350	350					
3	7236				1236				
4	5000								
5	2412							412	
6	18076								18076
7		7412						7412	

	666	766							
8	2	49						49	2
9		2232		178	350	1236	1882	412	
10			178						178

Commentaires

1 Ordre de dépenses sur le compte 6072 (non représenté sur le schéma) pour 9 140F et débit compte 445662 pour le montant de la TVA par crédit des comptes 40122 et 4452

2 Ordre de dépenses sur le compte 21572 (non représenté sur le schéma) pour 1 700F et débit compte 445622 pour le montant de la TVA par crédit des comptes 40422 et 4452

3 Ordre de dépense sur le compte 6071 (non représenté sur le schéma) pour 6 000F et débit compte 445661 pour le montant de la TVA par crédit du compte de fournisseurs

4 Ordre de recette sur le compte 7012 (non représenté sur le schéma) pour 5 000F par débit du compte clients, la TVA étant supporté par l'acquéreur (régime de la TVA intra-communautaire)

5 Ordre de recette sur le compte 7011 (non représenté sur le schéma) pour 2 000F et crédit compte 4457 pour le montant de la TVA par débit du compte clients

6 Paiement des fournisseurs

7 Encaissement des sommes dues par les clients

8 Réception de l'avis de débit concernant les dépenses à l'étranger:

- l'opération avec l'Italie a été exécutée à un taux de change égal à 0,00378. Le compte au trésor a été débité de 9 091F, soit un gain de change de 49F, un ordre de recette sur le compte 766 est donc établi pour constater le gain
- l'opération avec l'Allemagne a été exécutée à un taux de change de 3,405. Le compte au trésor a été débité de 1 702F, soit une perte de change de 2F, un ordre de dépense sur le compte 666 est donc établi pour constater la perte

9 Déclaration de TVA : TVA à payer = TVA collectée + TVA due intra-communautaire - TVA déductible

10 Paiement de la TVA

Schéma d'écriture n°4
Type d'opération : Taxe d'apprentissage
Exemple : Encaissement de 30 000F au titre de la taxe d'apprentissage
Achat de documentation technique pour 5 000F
Acquisition d'un micro-ordinateur de 15 000F
Comptes mouvementés
4674 Taxe d'apprentissage
5 Compte de disponibilités
6183 Documentation technique et bibliothèques
4012 Fournisseurs - Exercice courant
2183 Matériel de bureau et matériel informatique
4042 Fournisseurs d'immobilisations – Exercice courant
7481 Produits des versements ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage
13181 Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage
Fonctionnement des comptes

OP	4674		5		6183		4012		2183		4042		7481		13181	
1		30000	30000													
2					5000			5000								
3				5000			5000									
4									15000			15000				
5				15000							15000					
6	5000													5000		
7	15000															15000

Commentaires
1 Encaissement de la taxe d'apprentissage
2 Mandat sur le compte 6183
3 Paiement
4 Mandat sur le compte 2183
5 Paiement
6 Ordre de recette sur le compte 7481 du montant de la charge de fonctionnement
7 Ordre de recette sur le compte 13181 du montant de la dépense d'investissement
Nb Les dons en nature feront l'objet de titres de recette et de mandats de dépense établis pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable)
Fonctionnement : ordre de recette sur le compte 7481 et mandat de dépense sur le compte concerné de la classe 6
Investissement : ordre de recette sur le compte 13181 et mandat de dépense sur le compte concerné de la classe 2

Schéma d’écriture n° 5

Type d’opération : Création d’un logiciel pour l’établissement par lui-même avec une partie des travaux confiée à des tiers

Exemple : Création commencée dans l’exercice N et terminée dans l’exercice N+1

En fin d’exercice N, le montant des travaux et fournitures réalisés par l’établissement est estimé à 20 000F (en cours d’exercice, les charges sont comptabilisées par nature dans les comptes de la classe 6 correspondants), et le montant des travaux confiés à des tiers se monte à 30 000F

En fin d’exercice N+1, le montant des travaux réalisés par l’établissement pendant l’année est estimé à 40 000F

Comptes mouvementés

20531	Logiciels acquis ou sous-traités	724	Production immobilisée - Immobilisations incorporelles
20532	Logiciels créés	4012	Fournisseurs - Exercice courant
23251	Logiciels sous-traités	5	Compte de disponibilités
23252	Logiciels créés	604	Sous-traitance - Achats d’études et de prestations de services

Fonctionnement des comptes

OP	23252		724		604		4012		5		23251		20532		20531	
1					30000			30000								
2							30000			30000						
3	20000		20000													
4			30000								30000					
BE N+1	20000										30000					
5	40000		40000													
6		60000										30000		60000		30000

Commentaires

1 Mandat sur le compte 604 concernant les travaux confiés à des tiers (opérations courantes de l'année)
2 Paiement
3 Mandat d’ordre sur le compte 23252 et ordre de recette d’ordre sur le compte 724 pour le coût de revient estimé du logiciel créé par l'établissement (opération de fin d'exercice)
4 Inscription à l’actif de la part sous-traitée du logiciel en cours de production en fin d’exercice N : mandat d’ordre sur le compte 23251 et ordre de recette d’ordre sur le compte 724 du montant des travaux sous-traités
5 Mandat d’ordre sur le compte 23252 et ordre de recette d’ordre sur le compte 724 du coût de revient estimé du logiciel en N+1 créé par l'établissement (opération de fin d'exercice)
6 A l’achèvement du logiciel, opération interne soldant les comptes 23251 et 23252 par crédit et constatant l’imputation définitive aux comptes 20531 et 20532

Schéma d'écriture n° 6

Type d'opération : Entrée d'immobilisation

Exemples : A Dotation de bureaux par l'État : 900 000F
B Réception de micro-ordinateurs en complément de dotation de l'État : 200 000F
C Affectation d'équipements technologiques par l'État : 50 000F
D Achat d'un véhicule de service : 60 000F
E Construction d'un self -service financé sur subvention d'investissement versée par l'État : 700 000F

Comptes mouvementés

1021	Dotation
1022	Complément de dotation (Etat)
21316	Bâtiments reçus en dotation ou en affectation
2182	Matériel de transport
2183	Matériel de bureau et matériel informatique
2153	Installations à caractère spécifique
4042	Fourniseurs - Exercice courant
5	Compte de disponibilités
1311	Subventions d'équipement – Etat
4411	Etat et autres collectivités publiques - Subventions à recevoir - Subventions d'investissement.

Fonctionnement des comptes

OP	1021		1022		21316		2183		2182		2153		4042		5		1311		4411	
A1		900000				900000														
B2				200000				200000												
C3		50000										50000								
D4										60000				60000						
D5													60000			60000				
E6																		700000		700000
E7																700000						700000
E8						700000								700000						
E9														700000						

Commentaires

A1 Fiche d'opération interne - Débit 21316 Crédit 1021
B2 Opération d'ordre budgétaire - Débit 2183 Crédit 1022
C3 Fiche d'opération interne - Débit 2182 Crédit 1021
D4 Mandat sur le compte 2153
D5 Paiement
E6 Ordre de recette 1311
E7 Encaissement
E8 Mandat sur compte 21316
E9 Paiement
Nb les écritures de réintégration de la subvention d'investissement au compte de résultat ne sont pas indiquées sur cette fiche

Schéma d'écriture n° 7

Type d'opération : Cession d'une immobilisation amortissable financée par subvention d'investissement versée par l'État

Exemple : Cession d'un micro-ordinateur d'une valeur de 16 000F, amorti pour 12 000F et vendu 500F par l'établissement à son profit

Comptes mouvementés

2183 Matériel de bureau et informatique
1311 Subventions d'équipement – État
28183 Amortissement du matériel de bureau et informatique
13911 Subventions d'équipement inscrites au compte de résultat - État
7752 Produits des cessions des éléments d'actif - Immobilisations corporelles
462 Créances sur cessions d'immobilisations
5 Compte de disponibilités
6752 Valeur comptable des éléments d'actif cédés - Immobilisations corporelles
777 Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice

Fonctionnement des comptes

OP	2183		1311		28183		13911		7752		462		5		6752		777	
BE	16 000			16 000		12 000	12 000											
1										500	500							
2												500	500					
3		12 000			12 000													
4							4 000											4 000
5		4 000													4 000			
6			16 000					16 000										

Commentaires

1 Ordre de recette imputé au compte 7752 concernant le produit de la vente
2 Encaissement du produit de la vente
3 Réintégration des amortissements. Opération interne d'ordre comptable : Débit 28183/Crédit 2183
4 Constatation de la fin de l'amortissement de la subvention : ordre de recette d'ordre budgétaire sur le compte 777 et mandat de dépense d'ordre budgétaire sur le compte 13911
5 Ordre de recette d'ordre budgétaire sur le compte 2183 et mandat de dépense d'ordre budgétaire sur le compte 6752 concernant la valeur comptable de l'actif cédé
6 Opération interne d'ordre comptable : Débit 1311 et crédit 13911. Les comptes 1311 et 13911 sont soldés l'un par l'autre.
Nb. Pour les établissements assujettis à la TVA, les cessions d'immobilisation sont soumises à cette taxe.

Schéma d'écriture n° 8

Type d'opération : Réforme d'immobilisations

Exemple : A Réforme d'un véhicule accidenté, d'une valeur initiale de 80.000 F, amorti pour 60.000F (amortissement classique non neutralisé)

B Réforme d'un micro-ordinateur d'une valeur de 30.000F, amorti pour 25.000F (amortissement neutralisé)

Comptes mouvementés

21827	Matériel de transport acquis
281827	Amortissement du matériel de transport acquis
687	Dotation aux amortissements exceptionnels sur immobilisations
218316	Matériel de bureau affecté ou remis en dotation
281316	Amortissement du matériel de bureau affecté ou remis en dotation
10211	Biens remis en dotation et dont la charge du renouvellement n'incombe pas à l'établissement

Fonctionnement des comptes

	21827		281827		687		10211		218316		281316	
BE	80000			60000				5000 *	30000			25000
A1				20000	20000							
A2		80000	80000									
B1							5000			30000	25000	

Commentaires

A1 : Amortissement exceptionnel : écriture comptable d'ordre ne donnant pas lieu à émission d'ordre de dépense ni d'ordre de recette

A2 : Sortie du bilan du bien amorti : écriture comptable d'ordre, ne donnant pas lieu à émission d'ordre de dépense ni d'ordre de recette, il doit être produit à l'appui de cette écriture un état des biens réformés ou détruits)

B1 : Sortie du bilan du bien dont l'amortissement a été neutralisé : écriture comptable d'ordre, ne donnant pas lieu à émission d'ordre de dépense ni d'ordre de recette, il doit être produit à l'appui de cette écriture un état des biens réformés ou détruits)

* La balance d'entrée du compte 10211 est constituée par :

- l'inscription initiale de l'immobilisation en crédit lors de la remise en dotation pour 30.000F ;
- le neutralisation des amortissements en débit pour 25.0000F.

Schéma d'écriture n° 9

Type d'opération : Cession d'une immobilisation acquise sur fonds propres

Exemple : Cession d'un micro-ordinateur d'une valeur de 50 000F, amorti pour 30 000F et vendu 15 000F par l'établissement (perte).

Comptes mouvementés

2183 Matériel de bureau et matériel informatique

28183 Amortissement du matériel de bureau et matériel informatique

7752 Produits des cessions des éléments d'actif - Immobilisations corporelles

462 Créances sur cessions d'immobilisations

5 Compte de disponibilités

6752 Valeur comptable des éléments d'actif cédés - Immobilisations corporelles

Fonctionnement des comptes

	2183		28183		7752		462		5		6752	
BE	50000			30000								
1		30000	30000									
2						15000	15000					
3								15000	15000			
4		20000									20000	

Commentaires :

1 : Réintégration des amortissements au compte d'immobilisation. Opération interne comptable d'ordre

2 : Ordre de recette au compte 7752 concernant le produit de la vente

3 : Encaissement du produit de la vente

4 : Ordre de recette d'ordre budgétaire au compte 2183 et mandat de dépense d'ordre budgétaire au compte 6752 concernant la valeur comptable de l'actif cédé

Nb : Le résultat de cession correspond à la différence entre le solde du compte 7752 et le solde du compte 6752. Dans l'exemple présent, le résultat de cession est de -5 000F (15 000-20 000), c'est-à-dire une moins-value.

Schéma d'écriture n° 10

Type d'opération : Amortissements -Amortissements neutralisés

Exemples : A : Amortissement d'un ensemble de tables et de chaises pour la salle informatique : 80 000F sur cinq ans - 1ère annuité

B : Amortissement d'un véhicule et de la subvention d'investissement correspondante : 100 000F sur 10 ans - 1ère annuité

C : Amortissements neutralisés de locaux remis en dotation par l'État : 1 200 000F sur 20 ans 1ère annuité

Comptes mouvementés :

68112 Dotations aux amortissements et aux provisions - Immobilisations corporelles

284316 Amortissements des bâtiments affectés ou reçus en dotation

28184 Amortissement du mobilier

28182 Amortissement du matériel de transport

13911 Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat - État

776 Produits issus de la neutralisation des amortissements

777 Quote-part des subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice

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

Fonctionnement des comptes

OP	68112		28184		28182		13911		777		284316		10211		776	
PM														1200000		
A1	16000		16000													
B1	10000				10000											
B2							10000		10000							
C1	60000										60000					
C2													60000			60000

Commentaires

PM : Est retracée pour mémoire au crédit du compte 10211 l'entrée de l'immobilisation dans le patrimoine de l'établissement sans sa contrepartie au compte 21

A1 : Amortissement : mandat au compte 68112 et ordre de recette au compte 28184

B1 : Amortissement : mandat au compte 68112 et ordre de recette au compte 28182

B2 : Amortissement de la subvention : mandat au compte 13911 et ordre de recette au compte 777

C1 : Amortissement : mandat au compte 68112 et ordre de recette au compte 28184

C2 : Neutralisation de la subvention : mandat au compte 10211 et ordre de recette au compte 776

Nb 1 Les écritures A1, B1 et B2 font l'objet d'opérations budgétaires d'ordre

Nb 2 Lorsque la subvention (B2) a été complètement amortie, les comptes 13911 et 1311 sont soldés l'un par l'autre par fiche d'opération interne non budgétaire d'ordre

Schéma d'écriture n° 11

Type d'opération : Variation de stocks - Fournitures - Produits

Exemples : A Diminution des stocks de livres - Début d'exercice : 100 000F - Fin d'exercice : 60 000F

B Augmentation des stocks de produits alimentaires - Début d'exercice : 90 000F - Fin d'exercice : 120 000F

Comptes mouvementés

355 : Produits finis

7135 : Variation des stocks de produits

31 : Matières premières et fournitures - Denrées alimentaires

603 : Variation des stocks de matières premières

Fonctionnement des comptes

OP	355		31		7135		603	
BE	100 000		90 000					
A1		100 000			100 000			
A2	60 000					60 000		
B3				90 000			90 000	
B4			120 000					120 000

Commentaires

A1 : Annulation du stock de début d'exercice : ordre de recette d'ordre budgétaire au compte 355 et ordre de dépense d'ordre budgétaire au compte 7135.

A2 : Intégration du stock de fin d'exercice : ordre de recette d'ordre budgétaire au compte 7135 et ordre de dépense d'ordre budgétaire au compte 355.

Le solde débiteur du compte 7135 viendra en fin d'exercice s'inscrire à la ligne production stockée avec un signe négatif

Le solde débiteur du compte 355 figurera à l'actif du bilan de clôture.

B3 : Annulation du stock de début d'exercice : ordre de recette d'ordre budgétaire au compte 31 et ordre de dépense d'ordre budgétaire au compte 603

B4 : Intégration du stock de fin d'exercice : ordre de recette d'ordre budgétaire au compte 603 et ordre de dépense d'ordre budgétaire au compte 31.

Le solde créditeur du compte 603 s'inscrira au compte de résultat, au dessous de la ligne "achats de matières premières" avec un signe négatif

Le solde débiteur du compte 31 figurera à l'actif du bilan de clôture.

Schéma d'écriture n° 12

Type d'opération : cartes de crédit

Exemple : 10 000F encaissés par cartes de crédit par un régisseur de recettes. Justification des recettes.

Relevé du compte CCP : crédit 10 000F, débit 80F de commission.

Comptes mouvementés :

5115 Cartes bancaire à l'encaissement

545 Régie de recettes

4715 Recettes des régisseurs à vérifier

701 Ventes de produits finis

4721 Dépenses payées avant ordonnancement

514 Chèques postaux

6278 Autres frais et commissions

Fonctionement des comptes

OP	5115		545		4715		701		4721		514		6278	
1	10000			10000										
2			10000			10000								
3					10000		10000							
4		10000							80		9920			
5										80				80

Commentaires :

1 : Réception du ticket attestant le transfert du GIE de gestion des cartes bancaires et du double des facturettes

2 : Réception des justificatifs des recettes transmis par le régisseur

3 : Ordre de recettes sur le compte 701 après vérification des justificatifs de recettes

4 : Réception de l'avis de crédit émis par les CCP

5 : Ordre de dépenses sur le compte 6278 pour les commissions retenues par l'organisme bancaire

Schéma d'écriture n° 13

Type d'opération : Provision pour dépréciation des comptes de tiers

Exemple : Un client de l'établissement étant en liquidation judiciaire, le syndic informe que seulement 50% de la créance initiale de 4 824 F TTC, soit 4 000F HT, seront honorés.

Comptes mouvementés

4111 Clients - Exercices antérieurs

416 Créances contentieuses

5 Comptes de disponibilités

6817 Dotations aux provisions pour dépréciation des actifs circulants (autres que les valeurs mobilières de placement)

491 Provisions pour dépréciation financière des comptes de clients et d'étudiants (autres que les valeurs mobilières de placement)

4457 TVA collectée par l'établissement

67182 Charges exceptionnelles provenant de l'annulation de titres de recettes des exercices antérieurs

7817 Reprises sur provisions pour dépréciation des actifs circulants (autres que les valeurs mobilières de placement)

Fonctionnement des comptes

OP	4111		416		5		6817		491		67182		4457		7817	
BE	4824															
1		4824	4824													
2				2412	2412											
3							2000			2000						
4				2412							2000		412			
5									2000							2000

Commentaires

1 : Opération interne d'ordre comptable : la créance devient douteuse (fiche d'opération interne)

2 : Encaissement de la partie versée par le syndic

3 : Mandat de dépense d'ordre budgétaire sur le compte 6817 et ordre de recette d'ordre budgétaire sur le compte 491

4 : Mandat de dépense d'ordre budgétaire sur le compte 67182 : constatation de la charge exceptionnelle

5 : Reprise de la provision

NB : La dotation aux provisions se calcule toujours sur le *montant hors taxes de la créance*

Schéma d'écriture n° 14

Type d'opération : Service à comptabilité distincte rattachée

Exemple : Soient l'établissement A, siège de l'agence comptable et l'établissement B rattaché à cette agence.

Achat par B de fournitures et de matériel de recherche non immobilisé d'une valeur de 7 000F

Paiement par l'agence comptable

Comptes mouvementés :

6067 Fournitures et matériels d'enseignement et de recherche

4012 Fournisseurs - Exercice courant

185 Opérations de trésorerie inter-services

5 Compte de disponibilités

Fonctionnement des comptes

Comptabilité principale

OP	5		185	
A1		7000	7000	

Comptabilité distincte

OP	6067		4012		185	
B1	7000			7000		
B2			7000			7000

Commentaires

B1 : Ordre de dépense au compte 6067

A1 B2 : Écritures concomitantes : règlement

Nb 1 : Le solde du compte 185 ne doit jamais être créditeur dans les écritures de la comptabilité distincte

Nb 2 : Le solde du compte 185 ne doit jamais être débiteur dans les écritures de la comptabilité principale

Schéma d'écriture n° 15

Type d'opération : détermination du résultat

Exemple : Un établissement comprend un service d'enseignement et un centre ou un département. L'examen de la comptabilité administrative donne les informations suivantes

1ère section - Totaux	Division A	Centre ou département
Ordres de recettes	396 000F (a)	120 000F (d)
Ordres de réduction de recettes	20 000F (b)	
Recettes nettes	376 000F	120 000F
Ordres de dépenses	400 000F (c)	120 000F e)
Ordres de reversement		10 000F (f)
Dépenses nettes	400 000F	110 000F
Résultat	-24 000F	+10 000F
	Perte	Bénéfice

Comptes mouvementés :

Classe 6

Classe 7

129 Résultat de l'exercice - Perte

Après détermination globale du résultat, il est possible d'extraire le résultat propre de chacune des entités

Division A : - 24 000F

Centre ou département : + 10 000F

Fonctionnement des comptes

OP	Classe 6		Classe 7		129	
FE	(c) 400 000		(b) 20 000	396 000		
FE	(e) 120 000	10 000 (f)		120 000 (d)		
1		520 000			520 000	
2	10 000					10 000
3				20 000	20 000	
4			516 000			516 000
					Perte : 14 000	

Commentaires

FE : Fin d'exercice - Montant des comptes de classe 6 et de classe 7

Par simplification, les comptes sont représentés par « classe 6 » et « classe 7 ».

Les classes 6 et 7 sont soldées par le compte 12 qui permet de regrouper l'ensemble des opérations dont les résultats sont affectés aux comptes spécifiques concernés.

Schéma d'écriture n° 16

Type d'opération : Charges à répartir sur plusieurs exercices

Exemple : l'établissement décide d'amortir sur cinq ans une grosse réparation d'un montant de 200 000F

Comptes mouvementés

6152 Travaux d'entretien et de réparation sur biens immobiliers

4012 Fournisseurs - Exercice courant

5 Compte de disponibilités

791 Transfert de charges d'exploitation

4818 Charges à répartir sur plusieurs exercices - Charges à étaler

6812 Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir

Fonctionnement des comptes

OP	6152		4012		5		791		481		6812	
1	200 000			200 000								
2			200 000			200 000						
A3	Exercice N						200 000		200 000			
A4										40 000	40 000	
A5	Exercice N + 1									40 000	40 000	
B6	Exercice N						160 000		160 000			
B7	Exercice N+1									40 000	40 000	

Commentaires

1 Mandat sur la compte 6152 du montant total de la réparation - Exercice N

2 Paiement - Exercice N

A Première hypothèse : en fin d'exercice N, répartition de la totalité des charges

A3 Ordre de recette d'ordre budgétaire sur le compte 791 par le débit du compte 481 pour le montant des charges transférées sur les exercices à venir

A4 Premier amortissement constaté sur l'exercice N : mandat de dépense d'ordre budgétaire sur le compte 6812 par le crédit du compte 481

A5 En fin d'exercice N+1, deuxième amortissement constaté : mandat de dépense d'ordre budgétaire sur le compte 6812 par le crédit du compte 481

B Seconde hypothèse : en fin d'exercice N, répartition de la seule quote-part des charges se rapportant à des exercices ultérieurs

B6 En fin d'exercice N : Ordre de recette d'ordre budgétaire sur le compte 791 par le débit du compte 481 pour le montant de la quote-part des charges transférée sur les exercices à venir

B7 En fin d'exercice N+1 :Mandat de dépense d'ordre budgétaire sur le compte 6812 par le crédit du compte 481 pour le montant de l'amortissement annuel correspondant à la quote part des charges amortissable au titre de l'exercice.

Schéma d'écriture n° 17

Type d'opération : prestations internes

Exemple : Le département B « Éditions » produit des livres dont une partie est vendue au département C « Documentation ».

Montant de la vente : 10 000F

Comptes mouvementés

187 : Biens et prestations de services échangés entre établissements (produits)

186 : Biens et services échangés entre établissements (charges)

181 : Comptes de liaison des établissements

Fonctionnement des comptes

Département B

OP	187B		181B	
1		10000	10000	

Département C

OP	186C		181C	
2	10000			10000

Commentaires

1 : Ordre de recette exprimé hors taxes - Département B - La contrepartie figure au compte 181B

2 : Ordre de dépense exprimé hors taxes - Département C - La contrepartie figure au compte 181C

Nb 1 : Le compte 187B s'ajoute aux comptes de la classe 7

Le compte 186B s'ajoute aux comptes de la classe 6

Nb 2 : Globalement les comptes 186 et 187 se neutralisent

Nb 3 : Le compte 181 présente un solde nul

Nb 4 : Les prestations internes sont exonérées de TVA

Schéma d'écriture n° 18

Type d'opération : Régie d'avances

Exemple : Avance de 500F consentie au régisseur et versée en numéraire - Exercice N
Réception des dépenses à vérifier pour un montant de 300F - Exercice N
Ordonnancement des dépenses de 300F avant le 31/12 de l'exercice N
Réception des dépenses à vérifier pour un montant de 200F en période complémentaire de l'exercice N
Ordonnancement des dépenses de 200F pendant la période complémentaire de l'exercice N - Comptabilisation de la charge exercice N - Écriture pour solde des comptes de tiers exercice N+1

Comptes mouvementés

531 Caisse

543 Régies d'avances

4725 Dépenses des régisseurs à vérifier

6 Compte de charges concerné

4012 Fournisseurs - Exercice courant

4011 Fournisseurs - Exercice précédent

Fonctionnement des comptes

Exercice N

OP	531		543		4725		6		4012		4011	
1		500	500									
2				300	300							
3						300	300					
4							200			200		

Exercice N+1

5				200	200							
BE												200
6						200					200	
7		500	500									

Les comptes 543 et 4725 sont repris au niveau de l'exercice N+1 en balance d'entrée
Commentaires

En N :
1 Création de la régie, versement de l'avance
2 Constatation des dépenses à vérifier des régisseurs - Exercice N
3 Mandat sur le compte de charges - Exercice N (opérations de dépenses acceptées)
4 Mandat sur le compte de charges pendant la période complémentaire - Exercice N
En N + 1 :
5 Constatation des dépenses à vérifier des régisseurs concernant l'exercice N mais comptabilisées au titre de l'exercice N+1
BE Reprise en balance d'entrée au compte 4011 du solde créditeur du compte 4012
6 Ecriture pour solde des deux comptes de tiers
7 Reconstitution de l'avance

Schéma d'écriture n° 19

Type d'opération : Régie de recettes

Exemple : Fonds de caisse consenti au régisseur et versé en numéraire pour un montant de 300F - Exercice N

Fonds reçus du régisseur pour un montant de 500F - Exercice n - Justificatifs pour 500F fournis par le régisseur

Fonds reçus du régisseur pour un montant de 1000F après le 31/12 et concernant l'exercice N

Justificatifs pour 1000F produits par le régisseur au cours de la période complémentaire

Comptes mouvementés

531 Caisse

545 Régie de recettes

4715 Recettes des régisseurs à vérifier

7 Compte de produits concerné

4632 Ordres de recettes à recouvrer - Exercice courant

4631 Ordres de recettes à recouvrer - Exercices antérieurs

Fonctionnement des comptes

OP	531		545		4715		7		4632		4631	
1		300	300									
2	500			500								
3			500			500						
4					500			500				
5	1000			1000								
6								1000	1000			
7			1000			1000						
	Exercice N+1											
BE						1000					1000	
8					1000							1000

Commentaires

1 Versement du fonds de caisse

2 Versement par le régisseur des fonds encaissés

3 Constatation des recettes du régisseur

4 Ordre de recette

5 Versement par le régisseur à l'agent comptable des fonds encaissés avant le 31/12 et concernant l'exercice N

6 Ordre de recette émis pendant la période complémentaire

7 Constatation des recettes du régisseur

8 Écriture pour solde des deux comptes de tiers

Nb les comptes 545 et 4715 sont repris au niveau de l'exercice N+1 en balance d'entrée

Schéma d'écriture n° 20
Type d'opération : Paiement du salaire d'un agent contractuel avec charges sociales et patronales
Exemple : Salaire brut de 13 983,82F - Coût total de l'agent pour l'établissement : 18 983,26F.

Rémunération nette : 11 358,75

Comptes mouvementés

64111	Traitements du personnel permanent	4311	Sécurité sociale - Cotisations patronales
6311	Taxe sur les salaires	4312	Sécurité sociale - Cotisations salariales
6451	Charges de sécurité sociale et de prévoyance - Cotisations à l'URSSAF	437	Autres organismes sociaux
64532	Charges de sécurité sociale et de prévoyance - Cotisations aux caisses de retraites et de pensions civiles	447	Autres impôts, taxes et versements assimilés
4212	Rémunérations dues au personnel - Exercice courant		

Fonctionnement des comptes

OP	64532	64111	6311	6451	4212	4311	437	4312	447
1		11358,75			11358,75				
2		1820,31						1820,31	
3		279,67					279,67		
4		318,83					318,83		
5		66,42							66,42
6		139,84					139,84		
7				3908,71		3908,71			
8				76,91		76,91			
9	419,51						419,51		
10			594,31						594,31
11					11358,75				
12						3985,62	1157,85	1820,31	66,42
13									594,31

Commentaires
1 Ordre de dépense au compte 64111 par crédit au compte 421 pour le montant du salaire net (une autre opération consiste à reporter au crédit du compte 421 le montant du salaire brut, le compte 421 étant par la suite débité du montant des cotisations salariales par crédit des comptes de tiers intéressé).
2 à 6 Ordres de dépenses au compte 64111 par crédit des comptes de tiers intéressés pour le montant des cotisations salariales :

2 : Cotisations de sécurité sociale
3 : Cotisations de retraite complémentaire
4 : CSG
5 : CRDS
6 : Contribution solidarité de 1%

7 à 9 : Ordres de dépenses au compte 5451 pour les cotisations patronales par crédit des comptes de tiers intéressés :

7 : Cotisations de sécurité sociale
8 : Versement de transport
9 Cotisations de retraite complémentaire

10 Ordre de dépenses au compte 6311 pour la taxe sur les salaires par crédit du compte 447
11 Paiement du salaire net par crédit du compte de disponibilités (non représenté dans le schéma)
12 Paiement des cotisations de sécurité sociales, salariales et patronales et des contributions recouvrées par les URSSAF par crédit du compte de disponibilités (non représenté dans le schéma)
13 Paiement de la taxe sur les salaires au Trésor par crédit du compte de disponibilités (non représenté dans le schéma
Nb : Le salaire brut étant supérieur au plafond de la sécurité sociale (13 060F au 31 décembre 1995), le calcul des cotisations doit être décomposé (cf ci-après les modalités de calcul des cotisations).

Dans l'exemple, les cotisations d'accident du travail ne sont pas calculées, l'établissement assurant lui-même la charge des prestations dès lors qu'il remplit les conditions fixées par l'article L 413-14 du code de la sécurité sociale. Par ailleurs, les taux sont donnés à titre indicatif dans la mesure où ils sont toujours susceptibles d'évolution ou de révision.

Calcul des cotisations

Cotisations patronales	**Cotisations salariales**
Cotisations de sécurité sociale (c/ 4311) 13 983,82 x 20,20% = 2 824,73 (hors plafond) 13 060, 00 x 8,30% = 1 083,98 (plafond) 3 908,71	Cotisations de sécurité sociale (compte 4312) 13 983,82 x 6,90% = 964,88(hors plafond) 13 060, 00 x 6,55% = 855,43 (plafond) 1 820,31
Cotisations de retraite complémentaire (c/4374) 13 983,82 x 3% = 419,51	Cotisations de retraite complémentaire (c/4374) 13 983,82 x 2% = 279,67
Versement de transport (c/ 4311) 13983,82 x 0,55% = 76,91	CSG (c/4372) assiette : 13 983,82 x 95% 13 284,63 x 2,4% = 318,83
Taxe sur les salaires (c/4478) 13 983,82 x 4,25% = 594,31	CRDS (c/ 4471) assiette : 13 983,82 x 95% 13 284,63 x 0,5% = 66,42
	Contribution de solidarité de 1% (c/4371) 13983,82 x 1% = 139,84

Schéma d'écriture n° 21

Type d'opération : Écritures de fin d'exercice sur opérations en devises : constatation de pertes et de gains latents

Exemple : Vente au cours de l'exercice N pour 100$, soit 600f, pour un taux de change au moment de l'émission du titre de recette de 1$ = 6FF

Achat au cours de l'exercice N pour 150DM, soit 510F, pour un taux de change au moment du mandatement 1DM = 3,40FF

En fin d'exercice, le cours du dollar est de : 1$ = 5,90FF, la perte latente sur la vente est donc de 10F (600-590)

Le cours du deutschmark est de 1DM = 3,20FF, le gain latent sur l'achat est donc de 30F (510-480)

En N+1, le client règle la facture au cours de 1$ = 5,95FF, la perte définitive sur la vente est donc de 5F (600-595)

L'établissement règle l'achat au cours de 1DM = 3,30FF, le gain définitif sur l'achat est donc de 15F (510-495)

Nb : l'exemple ne tient pas compte de la TVA pour laquelle il convient de se reporter aux schémas n° 3 et 3bis

Comptes mouvementés

4112	Clients - Exercice courant	60	Achats de marchandises
4111	Clients - Exercices antérieurs	4772	Diminution des dettes
70	Ventes de marchandises	4012	Fournisseurs - Exercice courant
4761	Diminution des créances	4011	Fournisseurs - Exercices antérieurs
6865	Dotations aux provisions pour risques et charges financières	515	Compte au trésor
1515	Provisions pour pertes de change	666	Pertes de change
7865	Reprises sur provisions pour risques et charges financières	766	Gains de change

Fonctionnement des comptes

OP	4112		70		4761		6865		1515		7865		60		4772		4012	
1	600			600														
2													510					510
3		10				10		10		10								
4																30	30	
BS	590					10				10						30		480

	4111		515		666		766		4011	
BE	590					10		30		480
5	10					10		30		30
6		595	595							
7		5			5		10			
8				495					495	
9								15		15

Commentaires

1 Ordre de recette sur le compte 70
2 Ordre de dépense sur le compte 60
3 Fiche d'opération interne Débit 4761 Crédit 4112. Opération budgétaire d'ordre Débit 6865 Crédit1515
4 Fiche d'opération interne Débit 4012 Crédit 4772
BS Balance de sortie exercice N
BE Balance d'entrée N+1
5 Contre-passation des écritures d'inventaire (un autre procédé consiste à ne pas effectuer de contre-passation en début d'exercice et à régulariser l'ensemble des opérations lors de leur dénouement)
6 Règlement par le client
7: Ordre de dépense sur le compte 766. Opération budgétaire d'ordre Débit 1515 Crédit 7865
8 Règlement de la facture par l'établissement
9 Constatation du gain définitif : ordre de recette sur le compte 766

Schéma d'écriture n° 22

Type d'opération : Écritures de fin d'exercice sur opérations en devises : différences compensées par couverture de change

Exemple : Achat au cours de l'exercice N pour 150$, soit 900F, pour un taux de change au moment du mandatement de 1$ = 6FF

Achat au cours du même exercice pour 100DM, soit 340F, pour un taux de change au moment du mandatement de 1DM = 3,40FF

En fin d'exercice, le cours du dollar est de 1$ = 6, 20FF, la perte latente est donc de 30F (930-900), pour une couverture de change de 0,153F, soit 23F

Le cours du deutschmark est de 1DM = 3,30FF, le gain latent est donc de 10F (340-330), pour une couverture de change de 0,08F, soit 8F

En N+1, l'établissement règle la facture du fournisseur américain au cours de 1$ = 6,10FF, la perte définitive sur cet achat est donc de 15F (915-900)

La facture du fournisseur allemand est réglée au taux de 1DM = 3,50FF, le gain latent initial s'est donc transformé en perte effective de 10F (350-340)

Nb : l'exemple ne tient pas compte de la TVA pour laquelle il convient de se reporter aux schémas n° 3 et 3bis

Comptes mouvementés

4012	Fournisseurs - Exercice courant	1515	Provisions pour pertes de change
4011	Fournisseurs - Exercices antérieurs	7865	Reprises sur provisions pour risques et charges financières
60	Achats de marchandises	4768	Différences compensées par couverture de change - Actif
4762	Augmentation des dettes – Actif	4778	Différence compensée par couverture de change - Passif
4772	Diminution des dettes – Passif	515	Compte au trésor
6865	Dotations aux provisions pour risques et charges financières	666	Pertes de change

Fonctionnement des comptes

OP	4012		60		4762		4772		1515		6865		4778		4768		7865	
1		900	900															
2		340	340															
3		30			7										23			
4									7		7							
5	10						2						8					
BS		1260			7		2		7				8		23			
	4011		515								666							
BE		1260			7		2		7				8		23			
6	30	10				7	2						8			23		
7	915			915					7									7
8		15									15							
9	350			350														
10		10									10							

Commentaires

1 Ordre de dépense sur le compte 60. Achat en dollars
2 Ordre de dépense sur le compte 60. Achat en deutschmarks
3 Fiche d'opération interne Débit 4768 et 4762 Crédit 4012
4 Opération budgétaire d'ordre Débit 6865 Crédit 1515
5 Fiche d'opération interne Débit 4012 Crédit 4772 et 4778
BS Balance de sortie de l'exercice N
BE balance d'entrée de l'exercice N+1
6 Contre-passation des écritures d'inventaire (un autre procédé consiste à ne pas effecteur de contre-passation en début d'exercice et à régulariser l'ensemble des opérations lors de leur dénouement
7 Règlement de la facture du fournisseur américain et reprise de la provision. Opération budgétaire d'ordre Débit 1515 Crédit 7865
8 Ordre de dépense sur le compte 666
9 Règlement de la facture du fournisseur allemand
10 Ordre de dépense sur le compte 666

Schéma d'écriture n° 23

Type d'opération : Comptabilisation des contrats emploi-solidarité (CES)

Exemple : Recrutement d'un CES pour 20 heures par semaine au taux horaire de 35F (les taux et montants indiqués dans l'exemple sont fictifs)

Salaire brut mensualisé : 35 x 20 x 52 semaines ÷ 12 mois = 3 034F

Le contrat est conclu pour huit mois . L'aide de l'État est de 85%, soit pour l'ensemble du contrat : 3034 x 8 x 85% = 20 631F.

L'établissement adhère au régime d'assurance chômage spécial des CES, au taux de 7,8%, soit : 3034 x 7,8% = 236F de cotisation mensuelle. Les retenues effectuées par le CNASEA au titre de l'assurance chômage pendant la durée du contrat seront donc de 236 x 8 = 1 888F.

L'aide nette attendue est donc de : 20 631 - 1 888 = 18 743F.

Le premier acompte versé par le CNASEA correspond en principe à l'aide de l'État pour les deux premiers mois, soit 18 743 x 2 ÷ 8 = 4685. Chaque mois, l'établissement devrait recevoir un acompte correspondant à l'aide due au titre du mois suivant.

Comptes mouvementés

44356	Charges à payer sur CES	431	Sécurité sociale
44357	Produits à recevoir sur CES	6454	CES - Cotisation assurance chômage (part patronale)
5	Compte de disponibilités	6445	Rémunération du personnel sous CES
421	Rémunérations dues au personnel	74451	Rémunération versée par le CNASEA au titre des CES

Fonctionnement des comptes

OP	44356		44357		5		6445		421		431		6456		74451	
1		18743	18743													
2				4685	4685											
3							3034			2458		576				
4						3034			2458		576					
5	2342												236			2578
6				2342	2342											
7	500			500												
8		80	80													
9	11296			11296												
10			4685			4685										

Commentaires

1 Constatation de l'aide attendue : opération pour ordre

2 Encaissement du premier acompte versé par le CNASEA

3 Rémunération du CES : ordre de dépenses sur le compte 6445 pour le montant brut de la rémunération, par crédit 421 pour le montant de la rémunération nette et crédit 431 pour le montant des cotisations salariales

4 Paiement de la rémunération et des cotisations salariales

5 Concomitamment à l'opération précédente, émission d'un ordre de recettes sur le compte 74451 pour le montant **brut** de l'aide de l'État, émission d'un ordre de dépense sur le compte 6456 pour le montant de la cotisation chômage précomptée par le CNASEA et crédit du compte 44356 pour le montant **net** de l'aide de l'État (restent à la charge de l'établissement 15% de la rémunération brute et la cotisation chômage non prises en charge par l'État)

6 Versement d'un nouvel acompte par le CNASEA

7 Constatation de l'absence du salarié : opération pour ordre

8 Constatation de la variation du taux horaire du SMIC : opération pour ordre

9 Constatation de la rupture anticipée du contrat après un mois de travail : débit 44356 par crédit 44357 pour le montant du contrat restant à réaliser : opération pour ordre

10 Reversement au CNASEA des sommes versées en trop

Schéma d'écriture n° 24

Type d'opération : Comptabilisation de frais de gestion sur convention de ressources affectées

Exemple : L'établissement a été autorisé à prélever 1 000F de frais de gestion sur une convention de ressources affectées

Comptes mouvementés :

6581 Frais de gestion sur ressources affetées

4012 Fournisseurs - Exercice courant

4682 Charges à payer sur ressources affectées

7482 Produits des ressources affectées

7581 Frais de gestion sur ressources affectées

Fonctionnement des comptes

PM	6		4		5	
A	1 000			1 000		
B			1 000			1 000

OP	6581		4012		4682		7482		7581	
1	1 000			1 000						
2					1 000			1 000		
3			1 000							1 000

Commentaires

✶ Pour mémoire :

A Comptabilisation de divers frais dans les comptes de charges par nature sur le budget général (salaires, affranchissements, etc ...)

B Paiement de ces frais

✶ Constatation des frais de gestion sur ressources affectées

1 Ordre de dépenses sur le compte 6581 constatant le montant des frais de gestion, faisant référence à la convention de ressources affectées intéressée

2 Ordre de recettes sur le compte 7482, pour le même montant, faisant référence au mandat émis sur le compte 6581

3 Ordre de recettes sur le compte7581, pour le même montant, imputé sur le budget général de l'établissement

N. B. Les opérations 1 et 2 concernent la convention de ressources affectées et les opérations A et 3 concernent le budget général de l'établissement.

CHAPITRE 7
LA COMPTABILITÉ GÉNÉRALE :
LA JUSTIFICATION DES COMPTES

NB : Les justifications des soldes sont prescrites au titre des documents généraux

Les justifications des débits et des crédits sont produites au titre des pièces justificatives

Comptes à justifier	Débit	Crédit	Solde	Justificatifs
CLASSE 1 : COMPTES DE CAPITAUX				
10 CAPITAL ET RÉSERVES				
102 Apports				
1021 Dotation et ses subdivisions		J		Crédit : décision d'attribution précisant par nature la valeur estimative des biens
1022 Complément de dotation (État) et ses subdivisions	J	J		Débit et crédit : justifications prévues par la nomenclature (opérations budgétaires) ou, le cas échéant, décision d'attribution précisant la valeur estimative des biens (cas des compléments de dotation en nature).
1023 Complément de dotation organismes autres que l'Etat) et ses subdivisions	J	J		
1027 Affectations et ses subdivisions		J		Crédit : décision d'attribution précisant, par nature, la valeur estimative des biens
103 Biens remis en pleine propriété aux établissements				
1031 Fonds propres		J		Crédit : décision d'attribution
1032 Autres compléménts de dotation - Etat		J		Crédit : décision d'attribution
1033 Autres compléménts de dotation - Autres organismes		J		Crédit : décision d'attribution précisant, par nature, la valeur estimative des biens
1035 Dons et legs en capital		J		
105 Ecarts de réévaluation				Crédit : situation visée par l'ordonnateur et donnant par nature de biens le décompte des plus-values résultant de la réévaluation
1052 Ecarts de réévaluation libre			J	
106 Réserves				
1068 Autres réserves				
10681 Réserve de propre assureur				
10682 Réserves facultatives				
11 REPORT À NOUVEAU				
110 Report à nouveau (solde créditeur)				
119 Report à nouveau (solde débiteur)				
12 RÉSULTAT NET DE L'EXERCICE (bénéfice ou perte)				
120 Résultat de l'exercice (solde créditeur)				

Comptes à justifier	Débit	Crédit	Solde	Justificatifs
129 Résultat de l'exercice (solde débiteur)				
13 SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT				
131 Subventions d'équipement (ainsi que ses subdivisions)		J		Crédit : copie de la décision, de l'arrêté ou de tout document allouant la subvention.
138 Autres subventions d'investissement (ainsi que ses subdivisions)				- dans le cas où certains crédits proviennent de transferts, au profit de l'établissement, d'immobilisations n'ayant pas le caractère de complément de dotation : décision d'attribution précisant par nature la valeur estimative des biens ; - tableau récapitulatif de l'ensemble des crédits (opérations budgétaires)
139 Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat (ainsi que ses subdivisions)	J			Débit : état de développement des opérations comportant les références aux valeurs immobilisées et aux subventions concernées.
15 PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES (ainsi que ses subdivisions)	J	J		Débit et crédit : délibération du conseil d'administration. Opérations budgétaires.
16 EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILÉES				
164 Emprunts auprès des établissements de crédit	J	J	J	Débit : tableau d'amortissements Crédit : délibération du conseil d'administration Solde : situation des emprunts et avances reçues, non soldés
165 Dépôts et cautionnements reçus (comptes hors budget) et ses subdivisons	J		J	Débit : ordres de paiement établi par l'agent comptable Solde : état de développement
167 Emprunts et dettes assorties de conditions particulières				
1674 Avances de l'État et des collectivités territoriales	J	J	J	Débit et crédit : décision accordant l'avance (opérations budgétaires). Solde : Situation des avances reçues
168 Autres emprunts et dettes assimilées				
1688 Intérêts courus			J	Solde : état détaillé des intérêts courus
17 DETTES RATTACHÉES À DES PARTICIPATIONS				
171 Dettes rattachées à de sparticipations (groupe)	J	J	J	Débit et crédit : délibération du conseil d'administration. (opérations budgétaires). Solde : état détaillé des dettes rattachées à des participations
174 Dettes rattachées à des participations (hors groupe)	J	J	J	
178 Dettes rattachées à des sociétés en participation	J	J	J	
18 COMPTES DE LIAISON				
181 Compte de liaison des établissements			J	Solde :certificat du comptable pour justifier le solde inverse du compte 181 de liaison

Comptes à justifier	Débit	Crédit	Solde	Justificatifs
185 Opérations de trésorerie inter-services			J	Solde :certificat du comptable pour justifier le solde inverse du compte 185 de liaison
186 Biens et prestations de services échangés entre établissements(charges)	J			Opérations budgétaires
187 Biens et prestations de services échangés entre établissements (produits)		J		Opérations budgétaires
CLASSE 2 : COMPTES D'IMMOBILISATIONS				
20 IMMOBILISATIONS INCORPORELLES (ainsi que ses subdivisions)	J	J	J	Débit et crédit : délibération du conseil d'administration Opérations budgétaires. Solde : état de l'actif
21 IMMOBILISATIONS CORPORELLES (ainsi que ses subdivisions)	J	J	J	Débit et crédit: justifications prévues par la nomenclature (opérations budgétaires). Solde : état de l'actif
23 IMMOBILISATIONS EN COURS (ainsi que ses subdivisions)	J	J	J	Débit : justifications prévues par la nomenclature (opérations budgétaires). Crédit : justifications récapitulant les intégrations aux comptes d'immobilisations définitifs (opérations internes d'ordre non budgétaires).
26 PARTICIPATIONS ET CRÉANCES RATTACHÉES À DES PARTICIPATIONS (ainsi que ses subdivisions)	J	J	J	Débit et crédit : justifications prévues par la nomenclature. Solde : état de l'actif. Pour les titres et valeurs exceptionnellement détenus par l'agent comptable, procès-verbal des valeurs existant dans la caisse et dans le portefeuille. Pour les titres et valeurs en dépôt à la Caisse des dépôts et consignations (ou exceptionnellement dans un autre établissement), bordereau détaillé par compte, certifié par l'agent comptable et accompagné de l'état d'accord de l'établissement dépositaire. Un relevé récapitulatif présentant la situation des soldes pour compte peut être éventuellement produit.
27 AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES				
271 Titres immobilisés (titres de propriété - actions)			J	Solde : état de l'actif.
272 Titres immobilisés (droits de créances - actions)			J	Pour les titres et valeurs exceptionnellement détenus par l'agent comptable, procès-verbal des valeurs existant dans la caisse et dans le portefeuille ; pour les titres et valeurs en dépôt à la Caisse des dépôts et consignations (ou exceptionnellement dans un autre établissement), bordereau détaillé par compte, certifié par l'agent comptable et accompagné de l'état d'accord de l'établissement dépositaire

Comptes à justifier	Débit	Crédit	Solde	Justificatifs
274 Prêts (ainsi que ses subdivisions)	J	J	J	Débit et crédit : opérations budgétaires : justifications prévues par la nomenclature. Solde : situation des prêts accordés. État de l'actif.
275 Dépôts et cautionnements versés (ainsi que ses subdivisions)	J		J	Opérations non budgétaires. Débit : ordres de paiement établis par l'ordonnateur et appuyés des pièces justificatives établissant les droits des parties prenantes. État de l'actif. Solde : état de développement du solde
276 Autres créances immobilisées (ainsi que ses subdivisions)	J		J	Débit : opérations budgétaires ; justifications prévues par la nomenclature. Solde : état détaillé des créances immobilisées.
28 AMORTISSEMENT DES IMMOBILISATIONS				
280 Amortissements des immobilisations incorporelles (ainsi que ses subdivisions)		J	J	Crédit : situation présentant la valeur des immobilisations par nature, le taux d'amortissement et le montant de l'amortissement. Justifications prévues par la nomenclature. Solde : état de l'actif et des amortissements pratiqués
281 Amortissements des immobilisations corporelles (ainsi que ses subdivisions)		J	J	
283 Amortissements des immobilisations incorporelles dont la charge du renouvellement n'incombe pas à l'établissement (ainsi que ses subdivisions)		J	J	
284 Amortissements des immobilisations corporelles dont la charge du renouvellement n'incombe pas à l'établissement (ainsi que ses subdivisions)		J	J	
29 PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES IMMOBILISATIONS (ainsi que ses subdivisions)	J	J	J	Débit et crédit : justifications prévues par la nomenclature. Solde : état des provisions (opérations budgétaires).
CLASSE 3 COMPTES DE STOCKS ET EN-COURS				
31 MATIÈRES PREMIÈRES ET FOURNITURES (ainsi que ses subdivisions)			J	Solde : copie de l'inventaire des stocks et en-cours au 31 décembre
32 AUTRES APPROVISIONNEMENTS (ainsi que ses subdivisions)			J	Solde : copie de l'inventaire des stocks et en-cours au 31 décembre
33 EN-COURS DE PRODUCTION DE BIENS (ainsi que ses subdivisions)			J	Solde : copie de l'inventaire des stocks et en-cours au 31 décembre
34 EN-COURS DE PRODUCTION DE SERVICES (ainsi que ses subdivisions)			J	Solde : copie de l'inventaire des stocks et en-cours au 31 décembre
35 STOCKS DE PRODUITS (ainsi que ses subdivisions)			J	Solde : copie de l'inventaire des stocks et en-cours au 31 décembre
37 STOCKS DE MARCHANDISES (ainsi que ses subdivisions)			J	Solde : copie de l'inventaire des stocks et en-cours au 31 décembre
39 PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES STOCKS ET EN-COURS (ainsi que ses subdivisions)	J	J		Débit et crédit : justifications prévues par la nomenclature. Etat des provisions.

Comptes à justifier	Débit	Crédit	Solde	Justificatifs
CLASSE 4 : COMPTES DE TIERS				
40 FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHÉS				
401 Fournisseurs				
4011 Fournisseurs - Exercice précédent	J		J	Débit : ordre de paiement établi par l'agent comptable. Solde : état de développement du solde
4012 Fournisseurs - Exercice courant	J		J	
4017 Fournisseurs - Retenues de garantie et oppositions	J		J	
403 Fournisseurs - Effets à payer			J	Solde : état de développement du solde
404 Fournisseurs d'immobilisations				
4041 Fournisseurs d'immobilisations - Exercice précédent			J	Solde : état de développement du solde
4042 Fournisseurs d'immobilisations - Exercice courant			J	Solde : état de développement du solde
4047 Fournisseurs d'immobilisations - Retenues de garanties	J		J	Débit : ordres de paiement établis par l'agent comptable. Solde : état de développement du solde
405 Fournisseurs d'immobilisations - Effets à payer			J	Solde : état de développement du solde
408 Fournisseurs - Factures non parvenues	J		J	Débit : ordres de paiement établis par l'ordonnateur, appuyés des pièces justificatives établissant le droit des créanciers. Éventuellement, copie des ordres de recettes établis quand le montant réel de la dépense est inférieur au montant évaluatif. Solde : état de développement.
409 Fournisseurs débiteurs				
4091 Fournisseurs - Avances et acomptes versés sur commandes			J	Solde : état de développement du solde
4092 Avances à l'UGAP			J	Solde : état de développement du solde
4096 - Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre			J	Solde : état de développement du solde
4098 Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus			J	Solde : état des R.R.R. à obtenir et autres avoirs non encore reçus
41 CLIENTS ET COMPTES RATTACHÉS				
411 Clients divers				
4111 Clients - Exercices antérieurs			J	Solde : état des restes à recouvrer
4112 Clients - exercice courant			J	Solde : état des restes à recouvrer
4117 Retenues de garantie			J	Solde : état des restes à recouvrer
412 Étudiants			J	Solde : état des restes à recouvrer (à subdiviser par exercices
413 Clients - Effets à recevoir			J	Solde : état de développement du solde
416 Créances contentieuses			J	Solde : état de développement du solde
418 Clients - Ordres de recettes à établir			J	Solde : état détaillé des ordres de recettes à établir
419 Clients créditeurs				
4191 Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes en cours			J	Solde : état de développement du solde

Comptes à justifier	Débit	Crédit	Solde	Justificatifs
4192 Étudiants- Avances et acomptes reçus			J	Solde : état de développement du solde
4196 Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés			J	Solde : état de développement du solde
4198 Clients - Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs à établir			J	Solde : état des R.R.R. à accorder et des avoirs à établir
42 PERSONNEL ET COMPTES RATTACHÉS				
421 Rémunérations dues au personnel				
4211 Exercice précédent			J	Solde : état de développement du solde
4212 Exercice courant			J	Solde : état de développement du solde
422 Oeuvres sociales	J		J	Débit : ordres de paiement établis par l'ordonnateur, appuyés des pièces justificatives établissant les droits des parties prenantes. Solde : état de développement
423 Prêts consentis au personnel	J		J	Débit : ordres de paiement établis par l'ordonnateur, appuyés des pièces justificatives établissant les droits des parties prenantes. Solde : état de développement
425 Avances et acomptes au personnel	J		J	Débit : ordres de paiement établis par l'ordonnateur ou par l'agent comptable s'il s'agit d'avances sur salaires. Dans ce dernier cas, l'ordre est appuyé de l'autorisation écrite de l'ordonnateur. Solde : état de développement du solde
427 Personnel - Oppositions	J		J	Débit : ordres de paiement établis par l'agent comptable. Solde : état de développement.
428 Personnel - Charges à payer et produits à recevoir				
4282 Dettes provisionnées pour congés à payer	J		J	Débit : ordres de paiement établis par l'ordonnateur, appuyés des pièces justificatives établissant les droits des créanciers. Eventuellement, copie des ordres de recettes établis quand le montant réel de la dépense est inférieur au montant évaluatif. Solde : état de développement.
4286 Autres charges à payer	J		J	
4287 Produits à recevoir			J	
429 Déficits et débets des comptables et régisseurs				
4291 Déficits constatés	J		J	Débit : ordres de paiement établis par l'ordonnateur, appuyés d'une copie des ordres de reversement Solde : état de développement du solde
4292 Ordres de reversement émis suite à constatation du déficit	J		J	Débit : copie des ordres de reversement. Solde : état de développement du solde

Comptes à justifier	Débit	Crédit	Solde	Justificatifs
4294 Débets émis par arrêté du ministre	J		J	Débit : copie de l'arrêté de débet émis soit par le ministre de l'économie et des fiances, soit par le ministre de tutelle. Solde : état de développement du solde
4295 Débets émis par jugement ou arrêt du juge des comptes	J		J	Débit : copie des jugements ou arrêts du juge des comptes. Solde : état de développement du solde
4296 Redevables d'intérêts sur débets	J		J	Débit : copie du document établissant le montant des intérêts liquidés ou du titre exécutoire établi par la trésorerie générale des créances contentieuses des services du Trésor. Solde : état de développement du solde
4297 Redevables des condamnations pécuniaires	J J		J J	Débit : copie du jugement établissant le montant de l'amende prononcée par le juge des comptes. Solde : état de développement du solde
43 SÉCURITÉ SOCIALE ET AUTRES ORGANISMES SOCIAUX				
431 Sécurité sociale				
4311 Cotisations patronales			J	Solde : état de développement du solde par exercice d'origine
4312 Cotisations ouvrières			J	
437 Autres organismes sociaux				
4371 Contribution exceptionnelle de solidarité			J	Solde : état de développement du solde
4372 Contributions et retenues pour pensions civiles			J	Solde : état de développement du solde
4373 Contribution sociale généralisée			J	Solde : état de développement du solde
4374 IRCANTEC			J	Solde : état de développement du solde
4375 PREFON			J	Solde : état de développement du solde
4376 Autres mutuelles			J	Solde : état de développement du solde
4378 Divers			J	Solde : état de développement du solde
438 Organismes sociaux - Charges à payer et produits à recevoir				
4382 Charges sociales sur congés à payer	J		J	Débit : ordres de paiement établis par l'ordonnateur, appuyés des pièces justificatives établissant le droit des créanciers. Éventuellement, copie des ordres de recettes établis quand le montant réel de la dépense est inférieur au montant évaluatif. Solde : état de développement.
4386 Charges à payer	J		J	
4387 Produits à recevoir			J	Solde : état détaillé des produits à recevoir

Comptes à justifier	Débit	Crédit	Solde	Justificatifs
44 ÉTAT ET AUTRES COLLECTIVITÉS PUBLIQUES				
441 État et autres collectivités publiques - Subventions a recevoir				
4411 Subventions d'investissement			J	Solde : état des restes à recouvrer
4417 Subventions d'exploitation			J	Solde : état des restes à recouvrer
443 Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux				
4431 Créance sur l'État résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA	J		J	Débit :Ordre de paiement établi par l'ordonnateur constatant le transfert de la TVA. Solde : état de développement du solde.
4435 Opérations particulières avec le CNASEA				
44353Aide de l'Etat versée par le CNASEA au titre des emplois jeunes			J	Solde état de développement du solde
44356 Charges à payer sur CES			J	Solde état de développement du solde
44357 Produits à recevoir			J	Solde état de développement du solde
4438 Intérêts courus sur la créance sur l'État résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA	J		J	Débit : ordre de paiement établi par l'ordonnateur. Solde : état de développement du solde.
444 Impôt sur les bénéfices			J	Solde : état de développement du solde
445 État - Taxes sur le chiffre d'affaires				
4452 TVA due intra-communautaire	J	J		Débit et crédit : relevé des débits et des crédits faisant référence aux numéros des ordres de dépense
4455 TVA à décaisser	J			Débit : ordres de paiement établis par l'ordonnateur, appuyés de la déclaration fiscale
4456 TVA déductible (ainsi que ses subdivisions)	J			Débit : relevé des débits faisant référence aux numéros des ordres de dépenses ou renvoi au journal des charges
4457 TVA collectée par l'établissement			J	Crédit : relevé des crédits faisant référence aux numéros des ordres de recettes ou renvoi au journal des produits
4458 TVA à régulariser ou en attente				
44581 Acomptes régime simplifié d'imposition	J		J	Débit : copie de la déclaration fiscale. Solde : état de développement du solde
44583 Remboursement de TVA demandé	J		J	Débit : ordres de paiement établis par l'ordonnateur. Solde : état de développement du solde
44584 TVA récupérée d'avance	J		J	Débit : relevé des débits faisant référence aux ordres de recettes. Solde : état de développement du solde

Comptes à justifier	Débit	Crédit	Solde	Justificatifs
44587 TVA sur facturation à établir	J		J	Débit : relevé des débits faisant référence aux ordres de recettes. Solde : état de développement du solde
447 Autres impôts, taxes et versements assimilés			J	Solde : état de développement du solde
4471 Contribution au remboursement de le dette sociale	J		J	Débit : ordre de paiement établi par l'ordonnateur. Solde : état de développement du solde
4478 Divers autres impôts, taxes et versements assimilés	J		J	Débit : ordre de paiement établi par l'ordonnateur. Solde : état de développement du solde
448 État et autres collectivités publiques - Charges à payer et produits à recevoir				
4482 Charges fiscales sur congés à payer	J		J	Débit : ordres de paiement établis par l'ordonnateur, appuyés des pièces justificatives établissant le droit des créanciers. le cas échéant, copie des ordres de recettes établis quand le montant réel de la dépense est inférieur au montant évaluatif. Solde : état de développement du solde
4486 Charges à payer	J		J	
4487 produits à recevoir			J	Solde: état détaillé des produits à recevoir
45 COMPTABILITÉS DISTINCTES RATTACHÉES				
451 Groupe			J	Solde : état de développement du solde
458 Opérations faites en commun et en GIE			J	
46 DÉBITEURS DIVERS ET CRÉDITEURS DIVERS				
462 Créances sur cessions d'immobilisations			J	Solde : état des restes à recouvrer
463 Autres comptes débiteurs - Ordres de recettes ou ordres de reversement à recouvrer			J	Solde : état des restes à recouvrer, par exercices d'origine
464 Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement			J	Solde : état des restes à payer
465 Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement			J	Solde : état des restes à recouvrer
466 Autres comptes créditeurs				
4661 Mandats à payer			J	Solde : état des restes à payer, par exercices d'origine
4663 Virements à réimputer	J		J	Débit : ordres de paiement établis par l'agent comptable. Solde : état de développement du solde

Comptes à justifier	Débit	Crédit	Solde	Justificatifs
4664 Excédents de versement à rembourser	J		J	Débit : ordres de paiement établis par l'agent comptable. Solde : état de développement du solde
4667 Oppositions	J		J	Débit : ordres de paiement établis par l'agent comptable. Solde : état de développement du solde
4668 Avis de paiement	J		J	Débit : Avis de paiement établis par l'agent comptable. Solde : état de développement du solde
467 Autres comptes débiteurs ou créditeurs				
4674 Taxe d'apprentissage			J	Solde : état de développement du solde
468 Produits à recevoir et charges à payer				
4682 Charges à payer sur ressources affectées			J	Solde : état de développement du solde
4684 Produits à recevoir sur ressources affectées			J	Solde : état de développement du solde
4686 Charges à payer	J		J	Débit : ordres de paiement établis par l'ordonnateur et appuyés des pièces justificatives établissant le droit des créanciers. Solde : état de développement du solde
4687 Produits à recevoir			J	Solde : état détaillé des produits à recevoir
47 COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE				
471 Recettes à classer				
4711 Recettes des comptables supérieurs du trésor à classer			J	Solde : état de développement du solde
4712 Recettes des comptables secondaires à vérifier			J	
4713 recettes perçues avant émission de titre			J	
4715 Recettes des régisseurs à vérifier			J	
4718 Autres recettes à classer				
472 Dépenses à classer et à régulariser				
4721 Dépenses payées avant ordonnancement			J	Solde : état de développement du solde
4722 Dépenses des comptables secondaires à vérifier			J	
4725 Dépenses des régisseurs à vérifier			J	
4728 Autres dépenses à régulariser			J	
473 Recettes et dépenses à transférer				
4731 Recettes à transférer	J		J	Débit : ordres de paiement établis par l'agent comptable. Solde : état de développement du solde
4735 Dépenses à transférer			J	Solde : état de développement du solde

Comptes à justifier	Débit	Crédit	Solde	Justificatifs
476 Différences de conversion sur opérations en devises - Actif				
4761 Diminution des créances	J		J	Débit : état détaillé des pertes latentes constatées. Solde : état de développement du solde
4762 Augmentation des dettes	J		J	
4768 Différences compensées par couverture de change	J		J	Débit : état détaillé des différences compensées. Solde : état de développement du solde
477 Différences de conversion sur opérations en devises- Passif				
4771 Augmentation des créances	J		J	Crédit : état détaillé des gains latents constatés. Solde : état de développement du solde
4772 Diminution des dettes	J		J	
4778 Différences compensées par couverture de change	J		J	Débit : état détaillé des différences compensées. Solde : état de développement du solde
478 Autres comptes transitoires			J	Solde : état de développement du solde
48 COMPTES DE RÉGULARISATION				
481 Charges à répartir sur plusieurs exercices				
4811 Charges différées	J	J	J	Débit et crédit : justifications prévues par la nomenclature. Solde : état de développement du solde
4812 Frais d'acquisitions des immobilisations	J	J	J	
4818 Charges à étaler	J	J	J	
486 Charges constatées d'avance			J	Solde : état de développement du solde
487 Produits constatés d'avance			J	Solde : état de développement du solde
49 PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES COMPTES DE TIERS				
491 Provisions pour dépréciation financière des comptes de clients et étudiants	J	J		Débit et crédit : délibération du conseil d'administration. Certificat établi par l'ordonnateur
495 Provisions pour dépréciation des comptes du groupe et associés	J	J		Débit et crédit : délibération du conseil d'administration. Certificat établi par l'ordonnateur
496 Provisions pour dépréciation des comptes de débiteurs divers				
4962 Créances sur cessions d'immobilisations	J	J		Débit et crédit : délibération du conseil d'administration. Certificat établi par l'ordonnateur
4965 Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement	J	J		
4967 Autres comptes débiteurs	J	J		

Comptes à justifier	Débit	Crédit	Solde	Justificatifs
CLASSE 5 : COMPTES FINANCIERS				
50 VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT				
503 Actions	J	J	J	Débit et crédit : délibération du conseil d'administration pour les placements budgétaires ou décision de l'ordonnateur visée du contrôleur financier ou du comptable supérieur du trésor chargé du contrôle de la gestion de l'agent comptable, pour les placements de trésorerie, ou actes de donation. Solde : - pour les titres et valeurs exceptionnellement détenus par l'agent comptable, procès-verbal des valeurs existant dans la caisse et dans le portefeuille ; - pour les titres et valeurs en dépôt à la Caisse des dépôts et consignations (ou exceptionnellement dans un autres établissement), bordereau détaillé par compte, certifié par l'agent comptable et accompagné de l'état d'accord de l'établissement dépositaire. Un relevé récapitulatif présentant la situation des soldes par compte est éventuellement produit
504 Autres titres conférant un droit de propriété	J	J	J	
506 Obligations	J	J	J	
507 Bons du trésor et bons de caisse à court terme	J	J	J	
508 Autres valeurs mobilières et créances assimilées	J	J	J	
5081 Autres valeurs mobilières	J	J	J	
5088 Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées				
51 BANQUES, ÉTABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILÉS				
511 Valeurs à l'encaissement				
5112 Chèques bancaires à encaisser			J	Solde : état de développement du solde
5113 Chèques vacances à l'encaissement			J	
5114 Chèques postaux à encaisser			J	
5115 Cartes bancaires à l'encaissement			J	
5117 Chèques impayés			J	
5118 Autres valeurs à l'encaissement			J	
512 Banques				
5121 Compte en francs			J	Solde : état de développement du solde
5114 Compte en monnaies étrangères			J	
514 Chèques postaux			J	Solde : état de développement et d'accord du solde (visé par l'établissement financier)
515 Trésor				
5151 Compte au trésor			J	Solde : état de développement et d'accord du solde (visé par l'établissement financier)
5154 Compte en ÉCU			J	

Comptes à justifier	Débit	Crédit	Solde	Justificatifs
517 Autres organismes financiers			J	Solde : état de développement et d'accord du solde (visé par l'établissement financier)
518 Intérêts courus			J	Solde : état de développement du solde
53 CAISSE				
531 Caisse			J	Solde : procès-verbal des valeurs existant dans la caisse. Cette pièce est produite à l'appui des documents généraux
54 RÉGIES D'AVANCES ET ACCRÉDITIFS				
541 Comptables secondaires			J	Solde : état d'accord par comptable secondaire, le cas échéant, un état récapitulatif
543 Régies d'avances			J	Solde : état d'accord par régisseur, le cas échéant, un état récapitulatif
545 Régies de recettes			J	Solde : état de développement du solde
548 Avances pour menues dépenses			J	Solde : état d'accord par bénéficiaires d'avances, le cas échéant, un état récapitulatif
58 VIREMENTS INERNES				
581 Virements internes de comptes				
585 Virements internes de fonds				
59 PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES COMPTES FINANCIERS				
590 Provision pour dépréciation financière des valeurs mobilières de placement				
5903 Actions	J	J	J	Débit : justifications prévues par la nomenclature
5904 Autres titres conférant un droit de propriété	J	J	J	Crédit : ordres de paiement établis par l'ordonnateur et appuyés des pièces justifiant l'estimation de la diminution de valeur des titres déplacement
5906 Obligations	J	J	J	
5908 Autres valeurs mobilières et créances assimilées	J	J	J	Solde : état de développement du solde

CHAPITRE 8
LA COMPTABILITÉ GÉNÉRALE : LES DOCUMENTS DE SYNTHÈSE

La production d'un ensemble de documents de synthèse pour une période donnée doit permettre à l'établissement de :

- suivre et orienter l'évolution de son activité propre ;
- rendre les comptes dus aux autorités de tutelle pour leur fournir l'information à laquelle elles sont en droit de prétendre ;
- favoriser la collecte d'informations normalisées par grandes catégories d'agents économiques.

1. RÈGLES DE PRÉSENTATION ET D'ÉLABORATION DES DOCUMENTS DE SYNTHÈSE

1.1. NATURE DES DOCUMENTS DE SYNTHÈSE

Les documents de synthèse forment un tout qui comprend :

- le bilan ;
- le compte de résultat ;
- l'annexe ;
- la capacité d'autofinancement ;
- le tableau des emplois et des ressources de l'exercice.

1.2. ÉTABLISSEMENT DES DOCUMENTS DE SYNTHÈSE

Les documents de synthèse doivent être établis en conformité avec les dispositions de la présente instruction.

Ils doivent en toutes circonstances donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière, ainsi que des résultats de l'établissement, même si, pour y parvenir, il est nécessaire, dans des cas exceptionnels, de déroger à ces dispositions. Lorsque de telles dérogations interviennent, elles doivent être mentionnées dans l'annexe et faire l'objet d'explications détaillées[1].

1.3. PRINCIPES D'ÉLABORATION DES DOCUMENTS DE SYNTHÈSE

S'il n'est pas fait mention des principes ou des hypothèses retenus pour l'élaboration des documents de synthèse, ceux-ci sont supposés être les suivants :

- continuité de l'exploitation[2] ;
- permanence des méthodes comptables d'un exercice à l'autre ;
- indépendance des exercices.

[1] L'obligation de parvenir à cette image fidèle peut en outre conduire à fournir des informations complémentaires.

[2] Sans réduction sensible du rythme et de l'étendue.

Si d'autres principes ou hypothèses sont retenus, ils doivent être mentionnés dans l'annexe et faire l'objet d'explications détaillées.

1.4. PRÉSENTATION DES DOCUMENTS DE SYNTHÈSE

Pour une comparaison avec les éléments correspondants de la période précédente[1] , la présentation du bilan et du compte de résultat doit être identique d'un exercice à l'autre.

Les documents de synthèse sont détaillés en rubriques et en postes, pour autant que ce niveau de détail soit nécessaire à l'exigence de bonne information. C'est ainsi que ces documents doivent mettre en évidence tout fait pouvant avoir une influence sur le jugement que les destinataires de l'information peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et les résultats de l'établissement.

D'une manière générale, toute compensation au niveau de la représentation des postes d'actif et de passif ou entre des postes de charges et de produits est interdite.

1.5. OBJET DES DOCUMENTS DE SYNTHÈSE

Les documents de synthèse ont pour objet :

- de faire apparaître la situation patrimoniale de l'établissement ;
- de présenter le résultat net global de l'exercice à partir des éléments qui interviennent dans sa formation.

1.5.1. Le bilan

Le bilan est l'établissement à une date donnée[2] des éléments actifs, des éléments passifs et des capitaux propres de l'établissement public.

Il présente, à la date de son établissement :

- la situation des droits et obligations de l'établissement ;
- la description des moyens qu'elle met en oeuvre.

1.5.2. Le compte de résultat

Le compte de résultat est établi à partir de comptes généraux de gestion, organisés de telle sorte qu'ils permettent de calculer directement la valeur ajoutée brute produite par l'établissement et l'excédent brut d'exploitation à partir duquel est obtenue la capacité d'autofinancement. Ces comptes distinguent, pour une période donnée (en principe un exercice) :

- les mouvements constatant les charges ;
- les mouvements constatant les produits.

Pour la même période, le compte de résultat dégage le solde provenant de l'enregistrement de ces mouvements (bénéfice ou perte).

[1] Dans la présentation des comptes annuels, cette comparaison est assurée par l'ouverture d'une colonne "exercice précédent", placée avant ou après celle correspondant à l'exercice en cours. Dans le cas de présentation en liste du compte de résultat de l'exercice, elle est placée avant.

[2] Selon que cette date se situe avant ou après répartition du résultat de l'exercice, celui-ci apparaît ou non. Dans ce dernier cas, le bilan met en évidence la situation nette.

1.5.3. L'annexe

1.5.3.1. Définition

L'annexe est un état qui comporte les explications nécessaires pour une meilleure compréhension des autres documents de synthèse et complète, pour autant que de besoin, ou présente, sous une autre forme, les informations qu'ils contiennent.

A cet égard, il est précisé que les éléments d'information chiffrés de l'annexe doivent être établis selon les mêmes principes et dans les mêmes conditions que ceux du bilan et du compte de résultat. En particulier, ils doivent être vérifiables par rapprochement avec les documents attestant leur exactitude et être comparables d'un exercice à l'autre, de même que d'un établissement à l'autre, par l'application de méthodes de calcul et de présentation semblables.

La production des éléments figurant dans l'annexe n'est en principe requise que si ces derniers ont une importance significative par rapport aux données des autres comptes annuels. Ainsi, les informations portées au compte de résultat ou au bilan n'ont pas à être reprises dans l'annexe.

1.5.3.2. Liste des éléments d'information composant l'annexe

Les documents qui composent l'annexe ne revêtent pas tous un caractère obligatoire et certains d'entre eux peuvent être fournis uniquement en tant que de besoin pour l'établissement.

DOCUMENTS OBLIGATOIRES

- Dérogations (à motiver avec indication de leur influence sur le patrimoine, la situation financière et le résultat) :
  - aux règles générales d'établissement et de présentation des comptes annuels ;
  - aux hypothèses de base sur lesquelles sont fondés les comptes annuels ;
  - à la méthode des coûts historiques.
- Lorsque, pour certaines opérations, plusieurs méthodes sont également praticables, mention de la méthode retenue (pour l'évaluation des stocks, par exemple) et, si nécessaire, justification de cette méthode.

  En cas de changement de méthode, justification de ce changement avec indication de son influence sur la patrimoine, la situation financière et les résultats.
- État de l'actif immobilisé en indiquant pour chaque poste : les entrées, sorties et virements de poste à poste (cette information est présentée dans la forme du tableau des immobilisations dont un modèle est donné ci-après).
- État des amortissements avec indication des méthodes de calcul utilisées (cette information est présentée dans la forme du tableau des amortissements dont un modèle est donné ci-après).
- État des provisions (cette information est présentée dans la forme du tableau des provisions dont un modèle est donné ci-après).
- Montant des engagements de l'établissement en matière de crédit-bail.
- Tableau des affectations de résultat (un modèle est donné ci-après).
- Tableau des résultats de l'établissement au cours de chacun des cinq derniers exercices (un modèle est donné ci-après).
- Inventaire de l'ensemble des valeurs mobilières avec mention, pour chaque catégorie de valeurs :
  - du nombre des titres

- de leur valeur d'inventaire

☞ État des échéances des créances et des dettes à la clôture de l'exercice (un modèle est donné ci-après).

DOCUMENTS UTILES

☞ État détaillé par nature de charges des frais accessoires d'achats payés à des tiers, lorsqu'ils ont été inscrits dans les sous-comptes d'achats auxquels ils s'appliquent (pour remplir cet état, les établissements peuvent utiliser le compte 608 "Frais accessoires d'achats").

☞ Modes d'évaluation appliquées aux divers postes des comptes annuels.

☞ Modes de conversion en francs de certains éléments chiffrés en devises et méthode de comptabilisation des écarts.

☞ Précisions sur la nature, le montant et le traitement comptable des postes suivants :

- frais d'établissement ;
- produits à recevoir et charges à payer au titre de l'exercice ;
- gains ou pertes de conversion différés sur créances et dettes libellées en monnaie étrangères ;
- produits et charges imputables à un autre exercice (charges et produits constatés d'avance, charges à répartir sur plusieurs exercices, charges et produits sur exercices antérieurs) ;
- produits exceptionnels et charges exceptionnelles.

☞ Ventilation le cas échéant du montant global des impôts sur le bénéfice entre le résultat courant et le résultat exceptionnel, avec indication de la méthode suivie (la finalité de cette ventilation est la mise en évidence d'un résultat courant après impôts, voir tableau d'affectation de résultat).

☞ Détail, le cas échéant, des corrections exceptionnelles de valeur sur immobilisations, liées à la législation fiscale, avec leurs justifications;

☞ Montant des intérêts éventuellement inclus dans le coût de fabrication d'immobilisations, dès lors que ces intérêts se rapportent à des capitaux empruntés pour le financement de cette fabrication et qu'ils se rattachent à la période de fabrication.

☞ En matière de frais de recherche et de développement immobilisés : commentaires sur les dérogations éventuelles aux règles d'amortissement sur une durée ne dépassant pas 5 ans.

☞ Détail, le cas échéant, des corrections exceptionnelles de valeur sur actifs circulants commandées par la seule application de la législation fiscale, avec leurs justifications.

☞ Pour chaque poste d'éléments fongibles de l'actif circulant, indication, lorsqu'elle est importante, de la différence, entre :

- d'une part, l'évaluation des stocks selon la méthode comptable pratiquée par l'établissement ;
- et d'autre part, leur évaluation sur la base du dernier prix de marché connu avant la date de clôture du bilan.

☞ Dans la mesure où il est utile à l'appréciation de la situation financière, montant global des engagements financiers qui ne figurent pas au bilan, avec indication distincte de ceux pris :

- à l'égard d'organismes liés ;
- en matière de pensions ou d'indemnités assimilées.

☞ Effectif moyen employé pendant l'exercice, ventilé par catégorie.

☞ Ventilation du chiffre d'affaires :

- par catégorie d'activités ;
- par marchés géographiques ;
- dans la mesure où ces catégories d'activités ou marchés diffèrent entre eux de façon très importante.

☞ Différence éventuelle entre la charge fiscale imputée à l'exercice et aux exercices antérieurs et la charge fiscale déjà payée ou payable à brève échéance, lorsque la charge différée qui en résulte est d'un montant significatif.

En principe, aucune inscription dans l'annexe ne peut se substituer à une inscription normalement prévue par la présente instruction dans les autres documents de synthèse.

1.5.4. La capacité d'autofinancement

1.5.4.1. Définition

La capacité d'autofinancement ou "CAF" correspond à l'ensemble des ressources financières générées par les opérations de gestion de l'établissement et dont il pourrait disposer pour couvrir ses besoins financiers. La CAF peut donc s'analyser comme la ressource durable principale de l'établissement. Elle mesure la capacité de ce dernier à financer sur ses propres ressources les besoins financiers liés à son existence, tels que les investissements ou les remboursements de dettes.

La CAF constitue également un niveau utile de comparaison du résultat d'une année sur l'autre, la seule variation du résultat ne constituant pas à cet égard une information suffisante.

1.5.4.2. Détermination de la capacité d'autofinancement de l'exercice

PREMIÈRE MÉTHODE

Excédent brut d'exploitation (ou insuffisance brute d'exploitation)[1]
+ Transfert de charges (d'exploitation)
+ Autres produits (d'exploitation)
− Autres charges (d'exploitation)
+ Produits financiers (a)
± Quotes parts de résultat sur opérations faites en commun
− Charges financières (b)
+ Produits exceptionnels (c)
− Charges exceptionnelles (d)
− Impôts sur les bénéfices (le cas échéant)
= CAPACITÉ D'AUTOFINANCEMENT DE L'EXERCICE
(a) Sauf reprises sur provisions
(b) Sauf dotations aux amortissements et provisions financiers
(c) Sauf : - Produits des cessions d'immobilisations
- quote-part des subventions d'investissement liées au résultat de l'exercice
- neutralisation des amortissements (compte 776)
- reprises sur provisions exceptionnelles
(d) Sauf :- valeur comptable des immobilisations cédées
- dotations aux amortissements et aux provisions exceptionnels

[1] L'excédent brut (ou l'insuffisance brute) d'exploitation, solde intermédiaire de gestion, est calculé selon les modalités indiquées au paragraphe 2.2 ci-après.

DEUXIÈME MÉTHODE

Résultat net + Charges calculées (compte 68) - Reprises sur charges calculées (compte 78) - Neutralisation des amortissements (compte 776) - Plus-values de cessions d'actif (compte 775 - compte 675) + Moins-values de cessions d'actif (compte 675 - compte 775) - Quote-part des subventions d'investissement rapportées au compte de résultat = CAPACITÉ D'AUTOFINANCEMENT DE L'EXERCICE

1.5.5. Le tableau des emplois et des ressources de l'exercice

Le tableau des emplois et des ressources de l'exercice doit être établi de façon à permettre l'analyse des mouvements comptables affectant le patrimoine de l'établissement.

Il est construit au moyen des informations qui sont identifiées et classées dans les nomenclatures comptables. Il est détaillé autant que de besoin à partir des mouvements débiteurs et créditeurs qui ont affecté les comptes au cours de l'exercice.

Ce tableau peu notamment décrire :

- le financement des investissements et la variation du fonds de roulement ;
- les moyens de trésorerie et l'emploi qui en a été fait.

Le regroupement des flux de l'exercice s'opère dans un modèle du type "tableau de financement" qui assure la liaison financière entre le bilan d'ouverture et le bilan de clôture de l'établissement.

La capacité d'autofinancement de l'exercice peut être calculée à partir du solde intermédiaire de gestion "excédent brut d'exploitation" ou à partir du résultat, selon les schémas indiqués ci-dessus.

Dans le haut du tableau de financement (I) sont analysés les ressources et les emplois de l'exercice concernant les moyens structurels de l'établissement.

Dans le bas du tableau de financement (II) sont analysées les variations des éléments du fonds de roulement classés en deux catégories : exploitation et hors exploitation (pour la notion de fonds de roulement, cf. chap. 11 Guide d'analyse financière).

La variation nette du fonds de roulement est égale et de sens contraire au solde entre les ressources et les emplois (analysés dans le haut du tableau).

Dans l'une et l'autre partie du tableau de financement il n'est pas tenu compte des écarts de conversion.

2. MODÈLES DE DOCUMENTS DE SYNTHÈSE

Figurent ci-après les modèles des documents de synthèse suivants :

- le bilan ;
- le compte de résultat, y compris les soldes intermédiaires de gestion ;
- les annexes au compte de résultat : variation détaillée des stocks et en cours, et répartition fonctionnelle des charges d'exploitation ;

- les tableaux constituant l'annexe : tableaux des immobilisations, des amortissements, des provisions, des créances et des dettes, des résultats des cinq exercices précédents et des affectations de résultat ;
- le tableau des emplois et des ressources de l'exercice.

2.1. LE BILAN

ACTIF	Exercice N			Exercice N-1
	Brut	Amortissements et provisions (à déduire)	Net	Net
ACTIF IMMOBILISÉ				
Immobilisations incorporelles :				
Frais d'établissement				
Frais de recherche et de développement				
Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires				
Autres immobilisations incorporelles				
Avances et acomptes				
Immobilisations corporelles :				
Terrains				
Constructions				
Installations techniques, matériel et outillage				
Autres immobilisations corporelles				
Immobilisations corporelles en cours				
Avances et acomptes				
Immobilisations financières (1)				
Participations				
Créances rattachées à des participations				
Autres titres immobilisés				
Prêts				
Autres				
Total I	X	X	X	X
(1) dont à moins d'un an				

Modèle de bilan (suite)

ACTIF	Exercice N			Exercice N-1
	Brut	Amortissements et provisions (à déduire)	Net	Net
ACTIF CIRCULANT				
Stocks et en cours :				
Matières premières et autres approvisionnements				
En cours de production (biens et services) (a)				
Produits intermédiaires et finis				
Marchandises				
Avances et acomptes versés sur commandes				
Créances d'exploitation (1)				
Créances clients et comptes rattachés (b)				
Autres				
Créances diverses				
Valeurs mobilières de placement				
Actions				
Autres titres				
Disponibilités				
Charges constatées d'avance (1)				
Total II	X	X	X	X
COMPTES DE RÉGULARISATION				
Charges à répartir sur plusieurs exercices (III)	X		X	X
Autres (IV)	X		X	X
Écart de conversion - Actif (V)	X		X	X
TOTAL GÉNÉRAL (I + II + III + IV + V)				
(1) dont à plus d'un an				

(a) à ventiler, le cas échéant entre biens d'une part et services d'autre part

(b) créances résultant de ventes ou de prestations de services

MODÈLE DE BILAN (avant répartition)

PASSIF	Exercice N	Exercice N-1
CAPITAUX PROPRES		
Dotation		
Complément de dotation (État)		
Complément de dotation - Autres organismes		
Affectation		
Fonds propres		
Autres Compléments de dotation - Etat		
Autres Compléments de dotation - Autres organismes		
Dons et legs en capital		
Ecarts de réévaluation		
Réserves		
Réserves réglementées		
Autres		
Report à nouveau (a)		
Résultat de l'exercice (bénéfice ou perte) (b)		
Sous-total : situation nette	X	X
Subventions d'investissement		
Provisions réglementées		
Total I	X	X
PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES		
Provisions pour risques		
Provisions pour charges		
Total II	X	X
DETTES (1)		
Dettes financières :		
Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit (2)		
Emprunts et dettes financières divers		
Avances et acomptes reçus sur commandes en cours		
Dettes d'exploitation :		
Dettes fournisseurs et comptes rattachés		
Dettes fiscales et sociales		
Autres		
Dettes diverses		
Dettes sur immobilisations et comptes rattachés		
Autres dettes		
Produits constatés d'avance		
Total III	X	X
COMPTES DE RÉGULARISATION (1)		
Écart de conversion (passif) (IV)	X	X
TOTAL GÉNÉRAL (I+II+III+IV)	X	X
(1) Dont à plus d'un an Dont à moins d'un an (2) Dont concours bancaires courants et soldes créditeurs de banques		
(a) Montant entre parenthèses ou précédé du signe - lorsqu'il s'agit de pertes reportées (b) Montant entre parenthèses ou précédé du signe - lorsqu'il s'agit d'une perte		

MODÈLE DE BILAN (après répartition)

PASSIF	Exercice N	Exercice N-1
CAPITAUX PROPRES		
Dotation		
Complément de dotation (État)		
Complément de dotation - Autres organismes		
Affectation		
Fonds propres		
Autres Compléments de dotation - Etat		
Autres Compléments de dotation - Autres organismes		
Dons et legs en capital		
Ecarts de réévaluation		
Réserves		
Réserves réglementées		
Autres		
Report à nouveau (a)		
Sous-total : situation nette	X	X
Subventions d'investissement		
Provisions réglementées		
Total I	X	X
PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES		
Provisions pour risques		
Provisions pour charges		
Total II	X	X
DETTES (1)		
Dettes financières :		
Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit (2)		
Emprunts et dettes financiers divers		
Avances et acomptes reçus sur commandes en cours		
Dettes d'exploitation :		
Dettes fournisseurs et comptes rattachés		
Dettes fiscales et sociales		
Autres		
Dettes diverses		
Dettes sur immobilisations et comptes rattachés		
Autres dettes		
Produits constatés d'avance		
Total III	X	X
COMPTES DE RÉGULARISATION (1)		
Écart de conversion (passif) (IV)	X	X
TOTAL GÉNÉRAL (I+II+III+IV)	X	X
(1) Dont à plus d'un an Dont à moins d'un an (2) Dont concours bancaires courants et soldes créditeurs de banques		
(a) Montant entre parenthèses ou précédé du signe - lorsqu'il s'agit de pertes reportées		

2.2. LE COMPTE DE RÉSULTAT

Modèle de compte de résultat de l'exercice - Charges

Charges (hors taxes)	Exercice N		Exercice N-1
		Totaux partiels	Totaux partiels
CHARGES D'EXPLOITATION (1) :			
Coût d'achat des marchandises vendues dans l'exercice		X	X
Achats de marchandises (a)	X		
Variation de stocks de marchandises (b)	X		
CONSOMMATION DE L'EXERCICE EN PROVENANCE DES TIERS		X	X
Achats stockés d'approvisionnements (a) :			
- matières premières	X		
- autres approvisionnements	X		
Variation des stocks d'approvisionnements (b)	X		
Achats de sous-traitance	X		
Achats non stockés de matières et fournitures	X		
Services extérieurs :			
- personnel intérimaire	X		
- loyers en crédit-bail ©	X		
- autres	X		
IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS		X	X
Sur rémunérations	X		
Autres	X		
CHARGES DE PERSONNEL		X	X
Salaires et traitements	X		
Charges sociales	X		
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET AUX PROVISIONS		X	X
Sur immobilisations : dotations aux amortissements (d)	X		
Sur immobilisations : dotations aux provisions	X		
Sur actif circulant : dotations aux provisions	X		
Pour risques et charges : dotations aux provisions	X		
AUTRES CHARGES		X	X
TOTAL		X	X
(1) dont charges afférentes à des exercices antérieurs			

(a) Y compris frais accessoires

(b) Stock initial moins stock final : montant de la variation en moins entre parenthèse ou précédée du signe (-)

© A ventiler en "mobilier" et "immobilier"

(d) Y compris éventuellement dotations aux amortissements de charges à répartir

Modèle de compte de résultat de l'exercice - Charges (suite et fin)

Charges (hors taxes)	Exercice N		Exercice N-1
		Totaux partiels	Totaux partiels
Report		X	X
CHARGES SPÉCIFIQUES (a)		X	X
CHARGES FINANCIÈRES :		X	X
Dotations aux amortissements et aux provisions	X		
Intérêts et charges assimilées	X		
Différence négatives de change	X		
Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement	X		
CHARGES EXCEPTIONNELLES		X	X
Sur opérations de gestion	X		
Sur opérations en capital :			
- valeurs comptables des éléments immobilisés et financiers cédés (b)	X X		
- autres			
Dotations aux amortissements et aux provisions :			
- dotations aux provisions réglementées	X		
- dotations aux amortissements et aux autres provisions	X		
(Impôts sur les bénéfices)		X	X
Solde créditeur = bénéfice		X	X
TOTAL GÉNÉRAL		X	X

(a)Lorsque l'ouverture de ces comptes a été expressément autorisée

(b)A l'exception des valeurs mobilières de placement

Modèle de compte de résultat de l'exercice - Produits

Produits (hors taxes)	Exercice N		Exercice N-1
		Totaux partiels	Totaux partiels
PRODUITS D'EXPLOITATION (1) :			
Ventes de marchandises vendues dans l'exercice	X	X	X
Production vendue		X	X
- ventes	X		
- travaux	X		
- prestations de services et études, activités annexes	X		
Montant net du chiffre d'affaires	X		
Production stockée (a) :		X	X
- en cours de production de biens (a)	X		
- en cours de production de services (a)	X		
- produits (a)	X		
Production immobilisée		X	X
Subventions d'exploitation		X	X
Reprises sur amortissements et provisions		X	X
Transferts de charges		X	X
Autres produits		X	X
TOTAL		X	X
(1) dont produits afférents à des exercices antérieurs			

(a) Y compris frais accessoires

(b) Stock initial moins stock final : montant de la variation en moins entre parenthèse ou précédée du signe (-), dans le cas de déstockage de production

Modèle de compte de résultat de l'exercice - Produits (suite et fin)

Produits (hors taxes)	Exercice N		Exercice N-1
		Totaux partiels	Totaux partiels
Report		X	X
PRODUITS SPÉCIFIQUES (a)		X	X
PRODUITS FINANCIERS :		X	X
De participations	X		
D'autres valeurs mobilières et créances de l'actif immobilisé	X		
Autres intérêts et produits assimilés	X		
Reprises sur provisions et transferts de charges financières	X		
Différences positives de change	X		
Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement	X		
PRODUITS EXCEPTIONNELS		X	X
Sur opérations de gestion	X		
Sur opérations en capital :			
- produits des cessions d'éléments d'actif (b)	X		
- subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice	X		
- autres	X		
Neutralisation des amortissements	X		
Reprises sur provisions et transferts de charges exceptionnelles	X		
Solde débiteur = perte		X	X
TOTAL GÉNÉRAL		X	X

(a)Lorsque l'ouverture de ces comptes a été expressément autorisée

(b)A l'exception des valeurs mobilières de placement

Le compte de résultat peut également être présenté sous la forme d'un tableau des soldes intermédiaires de gestion (cf. modèle fiche technique n°4 du guide d'analyse financière). Ces soldes sont calculés comme indiqué ci-après.

a. Marge commerciale (le cas échéant)

Ventes de marchandises - Coût d'achat des marchandises vendues dans l'exercice	Solde = marge commerciale

b. Production de l'exercice

Marge commerciale (le cas échéant) + Production vendue ± Production stockée (variation) + Production immobilisée	Solde = production de l'exercice

c. Valeur ajoutée produite

Production de l'exercice - Consommations de l'exercice en provenance de tiers	Solde = valeur ajoutée produite[1]

d. Excédent brut d'exploitation

Valeur ajoutée produite + Subventions d'exploitation - Impôts, taxes et versements assimilés - Charges de personnel	Solde = excédent brut d'exploitation (ou insuffisance brute d'exploitation)

e. Résultat d'exploitation (avant charges et produits financiers)

Excédent (ou insuffisance) brut d'exploitation + Reprises sur charges d'exploitation + Autres produits +Neutralisation des amortissements - Dotations aux amortissements et aux provisions - Autres charges	Solde = résultat d'exploitation (Hors charges et produits financiers)

f. Résultat courant

Résultat d'exploitation (hors charges et produits financiers) + Produits financiers - Charges financières	Solde = Résultat courant avant impôts

g. Résultat exceptionnel

Produits exceptionnels[2] - Charges exceptionnelles	Solde = Résultat exceptionnel

h. Résultat net comptable de l'exercice

Résultat courant avant impôt ± Résultats exceptionnels - Impôts sur les bénéfices (le cas échéant)	Solde = Résultat net comptable de l'exercice

i. Calcul des plus-values ou moins values sur cessions d'éléments d'actif (incluses dans le résultat exceptionnel du paragraphe ci-dessus)

Produits des cessions d'éléments d'actif - Valeurs comptable des éléments d'actif cédés[3]	Solde = plus-values ou moins values de cession

[1] Compte non tenu de l'incidence des provisions pour dépréciations des stocks

[2] Sauf les amortissements neutralisés : compte 776

[3] Valeur brute sous déduction des amortissements

2.3. ANNEXES AU COMPTE DE RÉSULTAT

2.3.1. Variation détaillée des stocks et en cours

Pour justifier le calcul de la variation des stocks et des en cours pendant l'exercice, un tableau annexe, établi selon le modèle ci-dessous, peut accompagner le compte de résultat.

MODÈLE DE TABLEAU DE VARIATION DE STOCKS

Numéro de compte	Nature des stocks et des en cours	A la clôture de l'exercice	A l'ouverture de l'exercice	Variation des stocks	
		a	b	en augmentation a-b	en diminution b-a
	Marchandises et approvisionnements				
	Stocks à revendre en l'état :				
37	Marchandises	X	X	X ou X	
	Stocks d'approvisionnements :				
31	Matières premières	X	X	X ou X	
32	Autres approvisionnements	X	X	X ou X	
	TOTAL	X	X	X ou X	
	Production				
351	Produits intermédiaires	X	X		
355	Produits finis	X	X		
358	Produits résiduels	X	X		
	Sous-total I	X	X	X ou X	
	Production en cours				
331	Produits	X	X		
335	Travaux	X	X		
341	Etudes	X	X		
345	Prestations de services	X	X		
	Sous-total II	X	X	X ou X	
	Production stockée ou déstockage de production (sous-total I + sous total II)			X ouX	

2.3.2. Répartition fonctionnelle des charges d'exploitation

Un tableau annexé au compte de résultat peut être établi pour permettre aux établissements de classer, s'ils le désirent, les charges d'exploitation par fonctions, à partir de la comptabilité générale, sans avoir à recourir la tenue d'une comptabilité analytique complète.

MODÈLE DE RÉPARTITION FONCTIONNELLE (présenté à titre d'exemple)

Débits	Fonction de production	Fonction commerciale	Charges communes non réparties	Total
Achats de marchandises (et emballages)		X		X
Variations des stocks de marchandises (1)		± X		± X
Coûts d'achat des marchandises vendues dans l'exercice (hors taxes)		X		
Achats d'approvisionnements	X	X	X	X
Achats de sous-traitance	X			X
Achats de services extérieurs	X	X	X	X
Impôts, taxes et versements assimilés	X	X	X	X
Charges de personnel	X	X	X	X
Charges calculées d'exploitation	X	X	X	X
Reprises sur charges d'exploitation (à déduire)	- X	- X	- X	- X
Variation des stocks d'approvisionnements (1)	± X	± X	± X	± X
Charges de la fonction commerciale (hors taxes)		X		
Variation de la production stockée (1)	± X			± X
Production immobilisée (à déduire)	- X			- X
Charges de la fonction de production (hors taxes)	X			
Charges communes non réparties (hors taxes)			X	
Charges correspondant aux ventes ou travaux ou prestations de services hors taxes (à comparer au chiffre d'affaires hors taxes)				X

(1) variation en augmentation à déduire, variation en diminution à ajouter

2.4. MODÈLES DE TABLEAUX FIGURANT DANS L'ANNEXE

TABLEAU DES IMMOBILISATIONS

	A	B	C	D
	Valeur brute à la fin de l'exercice précédent	Augmentations (3)	Diminutions (4)	Valeur brute à la clôture de l'exercice (5)
Immobilisations incorporelles Immobilisations corporelles Immobilisations financières TOTAL				

(1) A développer autant que de besoin selon la nomenclature des postes du bilan. Lorsqu'il existe des frais d'établissement, ils doivent faire l'objet d'une ligne séparée

(2) Les établissements subdivisent les colonnes autant que de besoin

(3) Dans le cas où les augmentations résultent d'apports, ceux-ci sont détaillés au bas du bilan dans une note au bas du tableau

(4) Si l'origine de certaines sorties est autre qu'une cession, le préciser dans des colonnes spéciales en fonction de cette origine particulière (virements de poste à poste, destructions, scissions, autres sorties ...)

(5) La valeurs brute à la date de clôture de l'exercice est la somme algébrique des colonnes précédentes (A+ B+ - C = D)

TABLEAU DES AMORTISSEMENTS

	A	B	C	D	E	F
Situations et mouvements (2) Rubriques (1)	Montant des amortissements cumulés à la fin de l'exercice précédent Compte 28	Dotations de l'exercice Compte 68	Amortissements neutralisés Compte 776	Charge budgétaire réelle (2)	Diminution d'amortissements de l'exercice (3))	Montant des amortissements cumulés à la clôture de l'exercice (4) Compte 28
Immobilisations incorporelles						
Immobilisations corporelles						
Immobilisations financières						

(1) A développer autant que de besoin selon la même nomenclature que celle du tableau des immobilisations

(2) La charge budgétaire réelle est égale à la dotation de l'exercice moins les amortissements neutralisés (D = B-C)

(3) Les diminutions qui ne sont pas liées à des cessions d'actif sont portées de façon distincte

(4) Ce montant est égal à la somme algébrique des montants portés dans les trois autres colonnes, compte non tenu de la neutralisation des amortissements (F = A+B-E)

TABLEAU DES PROVISIONS

	A	B	C	D
	Montant des provisions comptabilisées à la fin de l'exercice précédent	Dotations de l'exercice	Reprises de l'exercice	Montant des provisions comptabilisées à la clôture de l'exercice (1)
Provisions réglementées Provisions pour risques et charges Provisions pour dépréciation TOTAL				
(1) le montant est égal à la somme algébrique des trois autres colonnes (D = A+B-C)				

ETAT DES ÉCHÉANCES DES CRÉANCES ET DES DETTES À LA CLÔTURE DE L'EXERCICE

Créances	Montant net au bilan	Degré de liquidité de l'actif		Dettes	Montant net au bilan	Degré d'exigibilité du passif		
		Echéances à moins un an	Echéances à plus un an			Echéances à moins un an	Echéances A plus un an	Echéances A plus cinq ans
Créances de l'actif immobilisé :								
Créances rattachées à des participation								
Prêts (1)								
Autres créances immobilisées								
Créances de l'actif circulant :				Emprunts et dettes financières divers (3)				
Créances résultant de ventes ou de prestations de services et comptes rattachés				Dettes sur achats et prestations de servcies et comptes rattachés Dettes fiscales et sociales				
Créances diverses				Dettes sur valeurs immobilisées et comptes rattachés				
Charges constatées d'avance				Dettes diverses Produits constatés d'avance				
TOTAL				TOTAL				

(1) Prêts accordés en cours d'exercice
Prêts récupérés en cours d'exercice

(2) Non compris les avances et acomptes reçus sur commandes en cours
(3) Emprunts souscrits en cours d'exercice
Emprunts remboursés en cours d'exercice

ELÉMENTS SIGNIFICATIFS DE L'ÉTABLISSEMENT AU COURS DES CINQ DERNIERS EXERCICES

Nature des indications	19/n-4	19/n-3	19/n-2	19/n-1	19/n
Dotation en fin d'exercice …….					
Dotation initiale ……					
Complément de dotation ……..					
Opérations et résultats de l'exercice					
Chiffre d'affaires hors taxes……..					
Résultat avant impôt et charges calculées (amortissements et provisions)…..					
Impôts sur les bénéfices (le cas échéant)……..					
Résultat après impôt et charges calculées (amortissements et provisions)…..					
Capacité d'autofinancement					
Personnel					
Effectif moyen des salariés employés pendant l'exercice…….					
Montant de la masse salariale de l'exercice……..					
Montant des sommes versées au titre des avantages sociaux de l'exercice (sécurité sociale, oeuvre sociales, etc...)……					

MODÈLE DE TABLEAU DES AFFECTATIONS DE RÉSULTATS

Origines		
1. Report à nouveau antérieur		X
2. Résultat de l'exercice		X
dont résultat courant après impôt		
3. Prélèvement sur les réserves		X
Affectations		
4. Affectations aux réserves :	X	
Autres réserves	X	
5. Report à nouveau	X	
TOTAUX	X	X
(1) Avec indication des postes de réserve sur lesquels les prélèvements sont effectués		

N.B. Les montants négatifs sont affectés du signe (-)

2.5. MODÈLE DE TABLEAU DES EMPLOIS ET DES RESSOURCES DE L'EXERCICE

Tableau de financement en compte (I)

Emplois	Exercice N	Exercice N-1	Ressources	Exercice N	Exerccie N-1
Acquisitions d'éléments de l'actif immobilisé : Immobilisations incorporelles Immobilisations corporelles Immobilisations financières Charges à répartir sur plusieurs exercices (a) Réduction de dotations Remboursement de dettes financières (b)			Capacité d'autofinancement de l'exercice Cessions ou réductions de l'actif immobilisé : Cessions d'immobilisations : - incorporelles - corporelles Cessions ou réductions d'immobilisations financières Augmentation de dotations Augmentation des dettes financières (b)		
TOTAL DES EMPLOIS	X	X	TOTAL DES RESSOURCES	X	X
Variation du fonds de roulement net global (ressource nette)			*Variation du fonds de roulement net global* (emploi net)		

(a) Montant brut transféré au cours de l'exercice

(b) Sauf concours bancaires courants

MODÈLE DE TABLEAU DES EMPLOIS ET DES RESSOURCES DE L'EXERCICE (SUITE)

Tableau de financement en compte (II)

Variation du fonds de roulement net global	Exercice N			Exercice N-1
	Besoins 1	Dégagement 2	Solde 2 - 1	Solde
VARIATIONS "EXPLOITATION"				
Variation des actifs d'exploitation :				
Stocks et en cours				
Avances et acomptes versés sur commandes				
Créances clients, comptes rattachés et autres créances d'exploitation (a)				
Variation des dettes d'exploitation :				
Avances et acomptes reçus sur commandes en cours				
Dettes fournisseurs, comptes rattachés et autres dettes d'exploitation (b)				
Totaux	X	X		
A *Variation nette* "exploitation" (c)			±X	±X
VARIATIONS "HORS EXPLOITATION"				
Variation des autres débiteurs (a) (d)				
Variation des autres créditeurs (b)				
Totaux	X	X		
B. *Variation nette* "Hors exploitation" (c)			±X	±X
Total (A + B)				
Besoins de l'exercice en fonds de roulement			−X	−X
ou				
Dégagement net de fonds de roulement dans l'exercice			+X	+X
VARIATIONS "TRÉSORERIE"				
Variations des disponibilités				
Variations des concours bancaires courants et soldes créditeurs de banques				
Totaux	X	X		
C *Variation nette* "Trésorerie" (c)			±X	±X
VARIATION DU FONDS DE ROULEMENT NET GLOBAL				
TOTAL (A + B+ C) :				
Emploi net			−	−
ou			+	+
Ressource nette				

(a) Y compris charges constatées d'avance selon leur affectation à l'exploitation ou non
(b) Y compris produits constatés d'avance selon leur affectation à l'exploitation ou non
(c) Les montants sont affectés du signe + lorsque les dégagements l'emportent sur les besoins et du signe - dans le cas contraire
(d) Y compris valeurs mobilières de placement

CHAPITRE 9 :
LA COMPTABILITE MATIERE

1. DISPOSITIONS RÉGLEMENTAIRES

Le décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité dispose à l'article 51 que « la comptabilité comprend une comptabilité générale et, selon les besoins et les caractères propres à chaque organisme public, une comptabilité analytique et *une ou plusieurs comptabilités spéciales des matières, valeurs et titres* .»

Par ailleurs, l'article 54 précise que « *les comptabilités spéciales des matières, valeurs et titres ont pour objet la description des existants et des mouvements concernant :*

- les stocks de marchandises, fournitures, déchets, produits semi-ouvrés, produits finis, emballages commerciaux ;
- les matériels et objets mobiliers (dont le suivi relève de l'inventaire et non du suivi des stocks) ;
- les titres nominatifs, au porteur ou à ordre et les valeurs diverses appartenant ou confiés aux organismes publics, ainsi que les objets qui leur sont remis en dépôt ;
- les formules, titres, tickets, cartes, timbres et vignettes destinés à l'émission et à la vente. »

En outre, l'article 45 prévoit qu'en ce qui concerne les biens des organismes publics autres que les deniers, les valeurs à émettre et les objets et valeurs appartenant à des tiers, « *les modalités de prise en charge, d'emploi, de conservation, sont fixées selon les règles propres à chaque catégorie d'organismes publics ».*

Les dispositions réglementaires ne précisent pas clairement le champ d'application de la comptabilité matière.

Celle-ci doit traduire les quantités physiques et décrire les mouvements concernant :

- les biens meubles (matériel et outillage, mobiliers et matériels de bureau, matériels d'emballage, titres et valeurs appartenant à l'organisme), dont le suivi relève de l'inventaire (cf.développements relatifs aux immobilisations), et non du suivi des stocks ;
- les titres nominatifs, au porteur ou à ordre et les valeurs diverses appartenant à l'organisme public ;
- les valeurs d'exploitations (stocks de marchandises, fournitures, déchets, produits semi-ouvrés, produits finis, emballages) ;
- les valeurs inactives ne figurant pas au bilan : d'une part les formules, titres, tickets, cartes timbres ou vignettes, destinées à être remises en contrepartie de versements en numéraire effectués au profit de l'établissement, d'autre part les articles tels que les titres, valeurs, objets n'appartenant pas à l'organisme, déposés par des tiers en vue de l'exécution de certaines opérations ;
- les animaux dont le suivi relève de la gestion des stocks (il est précisé que ce suivi peut relever soit de la gestion des stocks, soit de la gestion des immobilisations).

Ainsi, la notion de comptabilité matière englobe différentes comptabilités :

- comptabilité des stocks ;
- comptabilité des valeurs inactives ;
- comptabilité des valeurs mobilières de placement ;
- comptabilité matière au sens strict (pour tout ce qui n'entre pas dans une autre catégorie).

Les comptabilités deniers et matière s'imbriquent et se complètent. Elles fournissent des informations globales utilisées pour la gestion.

2. MODALITÉS DE MISE EN OEUVRE DE LA COMPTABILITÉ

Pour les établissements publics nationaux à caractère administratif, l'article 179 du décret du 29 décembre 1962 prévoit que l'agent comptable est « *chargé de la comptabilité matière* ».

Cet article précise également que « lorsque l'agent comptable ne peut tenir lui-même la comptabilité matière, il en exerce le contrôle. Les instructions données à ce sujet au préposé doivent avoir recueilli l'accord de l'agent comptable qui demande qu'il soit procédé à l'inventaire annuel des stocks. »

2.1. RÔLE DES SERVICES ORDONNATEURS

La gestion des valeurs d'exploitation et des biens meubles relève des services ordonnateurs, compte tenu de la technicité qu'elle implique, de la surveillance matérielle qu'elle suppose et qui incombe au dépositaire (magasinier - préposé) voire au responsable de l'atelier ou de l'activité.

Les achats et la réception des marchandises, la tenue des stocks (conservation, distribution, utilisation), la surveillance des mouvements, sont des activités qui ne relèvent pas, sauf exception, de l'agent comptable.

Le principe de séparation de l'ordonnateur et du comptable interdit d'ailleurs au comptable d'effectuer les actes essentiels de cette gestion : signature des bons de commande (acte d'engagement), et des ordres d'entrée ou de sortie (certifications).

2.2. RÔLE DE L'AGENT COMPTABLE

2.2.1. L'agent comptable doit participer à l'organisation de la comptabilité matière

L'agent comptable est tenu de veiller à la mise en place des modalités suivantes :

- prise en charge (conditions de réception des matières, denrées...) ;
- conservation ou utilisation des biens et valeurs d'exploitation pris en charge ;
- exécution des mouvements ordonnés par la personne habilitée à cet effet,
- identification et désignation des articles à comptabiliser ;
- passation des écritures : tenue des inventaires (inventaire général physique tenu par l'ordonnateur, inventaires particuliers tenus par les préposés, ou registre d'enregistrement des mouvements) ;
- justification des mouvements (pièces justificatives, ordre de sortie ou d'entrée, procès verbaux, certificats administratifs...) ;
- centralisation des mouvements (autorité qualifiée, périodicité).

Les instructions données aux préposés chargés de la comptabilité matière doivent avoir recueilli l'accord de l'agent comptable.

2.2.2. L'agent comptable doit surveiller la tenue de la comptabilité matière

2.2.2.1. L'étendue de ses contrôles

La gestion proprement dite des valeurs d'exploitation comme des biens meubles est placée sous le contrôle des autorités chargées de la surveillance administrative et technique de l'établissement.

En conséquence, n'étant chargé ni de la gestion, ni de la surveillance matérielle de cette gestion, l'agent comptable ne tient pas, sauf exception, la comptabilité matière proprement dite. Son action se limite à enregistrer dans la comptabilité deniers la valeur des stocks détenus par l'établissement, telle qu'elle est déterminée par les services ordonnateurs.

Il appartient à l'agent comptable, comme pour toute autre écriture, de s'assurer de la cohérence des montants qui lui sont indiqués, en s'appuyant sur tous les documents comptables et justifications mis à sa disposition par l'ordonnateur : inventaire quantitatif, valeurs antérieures, paramètres d'actualisation, entrées et sorties...

Si ces contrôles font apparaître des anomalies, il doit les signaler à l'ordonnateur et demander toutes justifications, et procéder à la reconnaissance sur place des existants.

2.2.2.2. L'étendue de sa responsabilité

La responsabilité de l'agent comptable est présentée au tome 1- titre 2 - chapitre 3 de la présente instruction. Les dispositions relative à sa responsabilité dans l'hypothèse où il ne tient pas la comptabilité matière sont rappelées ci-dessous.

L'agent comptable est personnellement et pécuniairement responsable des contrôles qu'il est tenu d'assurer en matière de recettes, de dépenses, et de patrimoine, dans les conditions prévues par le règlement général sur la comptabilité publique et l'article 60 - I de la loi n° 63-156 du 23 février 1963. Sa responsabilité pourra être mise en cause notamment :

- lorsqu'en l'absence de comptabilité matière dont la tenue s'imposait, il n'a pas invité l'ordonnateur à remédier à cette carence ;
- lorsqu'il a accepté, sans réserves, des opérations irrégulières faites par les préposés ou les services gestionnaires, sauf dans les cas où les documents justificatifs produits ne permettaient pas d'en déceler l'irrégularité ;
- lorsqu'une faute ou une négligence caractérisée a été relevée à la charge de l'agent comptable à l'occasion d'une opération de contrôle menée sur l'agent comptable.

En revanche il n'est pas responsable des opérations relevant de la compétence de l'ordonnateur dans la mesure où il n'a pas la maîtrise de ces opérations, ni la possibilité matérielle d'en assurer un contrôle réel.

Pour l'ensemble des compétences exercées par l'ordonnateur dans le domaine de la comptabilité matière, notamment en cas d'erreurs, de détournements, de vols, c'est la responsabilité de celui-ci qui peut être mise en cause. Dans le silence actuel des textes, cette responsabilité relève du droit commun et de la Cour de discipline budgétaire et financière.

2.2.3. L'agent comptable doit faire procéder à l'inventaire annuel des stocks.

L'article 179 du décret du 29 décembre 1962 prévoit que lorsque l'agent comptable ne tient pas lui-même la comptabilité matière, il doit faire procéder à l'inventaire annuel des stocks;

Il ne lui appartient pas de se substituer à l'ordonnateur pour accomplir cet inventaire, mais il doit exiger des services assurant la surveillance administrative ou technique, un exemplaire des rapports, procès-verbaux, états de récolement afin de joindre ces pièces justificatives aux pièces générales du compte financier.

2.2.4. L'agent comptable peut tenir directement la comptabilité matière

Dans ce cas, les règles de la comptabilité publique s'imposent à l'agent comptable et sa responsabilité s'exerce pleinement pour le suivi de ces objets et valeurs. L'article 60 de la loi du 23 février 1963 prévoit d'ailleurs que « le comptable dont la responsabilité pécuniaire a été engagée ou mise en jeu a l'obligation de verser immédiatement de ses deniers personnels une somme égale [...] dans le cas où il tient la comptabilité matière, à la valeur du bien manquant. »

2.3. RÔLE DES PRÉPOSÉS

Dans l'hypothèse où l'agent comptable ne peut tenir lui-même la comptabilité matière, celle-ci est alors confiée à un ou plusieurs préposés.

Ces préposés sont chargés pour le compte d'un comptable public, d'opérations de comptabilité matière et sont parfois appelés "comptables matières". Ils n'appartiennent pas obligatoirement au personnel de l'agence comptable. Pour des raisons de commodité, il est souvent préférable de les choisir parmi les services ordonnateurs, services gestionnaires des stocks, par exemple.

Ils sont notamment chargés de la garde et de la conservation des biens qui leur sont confiés, du suivi des mouvements de ces biens, de la conservation des pièces justificatives.

Les dispositions relatives à la nomination et à la responsabilité de ces "comptables matières" figurent au tome 1 - titre 2 - chapitre 3 - § 2.2.

3. COMPTABILISATION DES STOCKS

L'ordonnateur définit les rôles et responsabilités des agents délégués, chargés de la gestion des stocks : réception, conservation, distribution, utilisation, surveillance, enregistrement des mouvements.

3.1. DOCUMENTS

Les documents établis pour suivre la consommation, le renouvellement et la conservation des produits achetés, récoltés, produits, des animaux, des en cours de production, sont les suivants :

- fiches de magasin d'entrée (productions, acquisitions) et de sortie (consommation, utilisation, vente, autres) dans chaque magasin ou lieu de stockage, 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) et non plus la méthode du coût moyen.

Le principe en est le mode de calcul tant des sorties journalières que de la valeur du stock selon la valeur réelle d'achat ou de production, et dans l'ordre chronologique d'entrée : sortie d'abord de la denrée la plus ancienne à son prix d'achat, en fin d'année stocks calculés sur le prix réel du restant en commençant par le dernier entré à son prix d'achat également.

4. COMPTABILITE DES VALEURS INACTIVES

Par valeurs inactives, il faut entendre :

- d'une part certaines valeurs autres que numéraire qui, déposées par des tiers, n'ont pas de ce fait à être comprises dans les éléments de la situation active et passive de l'établissement ;
- d'autre part des formules de différente nature qui n'acquièrent de valeur qu'après leur émission (tickets de cantine, cartes photocopie, etc.).

Les valeurs inactives font l'objet d'une comptabilité spéciale suivie au niveau du compte 86, dont les modalités de fonctionnement sont décrites au chapitre 4 de la présente instruction.

L'évolution des stocks en nombre et non en valeur sera suivie sur une fiche pour chacun des tarifs pratiqués.

Les valeurs inactives sont, suivant leur nature, comptabilisées pour un montant conventionnel déterminé comme suit, quelle que soit l'opération dont elles sont l'objet :

- rentes, titres, obligations, actions, bons et valeurs assimilées : valeur nominale ;
- effets de commerce : valeur réelle ;
- tickets, cartes :1 € par valeur ;
- livrets divers (d'épargne par exemple) : 1 € par livret ;
- objets précieux : 1 € par objet ou exceptionnellement valeur résultant d'une estimation officielle ;
- autres valeurs inactives ne comportant pas d'indication de valeur : 1 € par valeur.

Les mouvements des valeurs inactives s'effectuent entre les "parties intéressées". Sont "parties intéressées" les services ou personnes morales ou physiques intervenant dans l'exécution des opérations. Ces parties sont :

- l’agence comptable ;
- les services ou intermédiaires divers (régisseurs) ;
- les clients ou déposants (élèves par exemple).

Les ventes sont enregistrées sur un journal de tickets vendus arrêté régulièrement, et dont le double constitue la pièce justificative de l'ordre de recette correspondant. Ce journal doit faire apparaître, outre les dates d'opérations, les références des tickets vendus et leur quantité, le nom des intéressés ainsi que le mode de règlement. Un arrêté devra être effectué après chaque journée de vente, comme pour toute opération de caisse.

Annuellement, mais aussi lors de chaque remise de service, une balance est établie sur la base de la valeur réelle des mouvements et des soldes qui en résultent.

5. COMPTABILITE DES VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT

Qu'il s'agisse de placements à long terme (compte 27) ou à court terme (compte 50), ils doivent faire l'objet de fiches individuelles inventoriant les différents achats par nature à l'intérieur de chaque compte.

Chaque fiche ainsi constituée devra s'appuyer sur un dossier comprenant un exemplaire des pièces justificatives résultant de l'ensemble des transactions s'étalant depuis leur achat jusqu'à leur revente, c'est-à-dire à partir de leur première inscription en comptabilité jusqu'à leur sortie.

Il est rappelé qu'en application de l'article 175 du décret du 29 décembre 1962, les valeurs d'Etat ou garanties par l'Etat sont déposées à la Caisse des dépôts et consignations.

6. INVENTAIRES

6.1. INVENTAIRE COMPTABLE

L'agent comptable est chargé de tenir un inventaire permanent des biens mobiliers et immobiliers inscrits au bilan de l'établissement. Cet inventaire est aussi appelé "fichier des immobilisations".

Cet inventaire concerne les immobilisations de toute nature, les titres et les valeurs, classés par centres ou secteurs d'activités s'il en existe dans l'établissement. Il est servi sous la forme d'un fichier. Il peut distinguer les biens appartenant en propre à l'établissement, les biens reçus en dotation et les biens affectés à l'établissement.

Chez l'ordonnateur, un registre d'inventaire comptable, qui peut également se présenter sous forme de fichier, est tenu pour y enregistrer les mouvements de biens et toutes les informations nécessaires à leur suivi et à l'information de l'agent comptable.

L'agent comptable est tenu d'établir le fichier des immobilisations et de veiller à sa mise à jour et à sa conservation.

Ces opérations sont réalisées d'une part à l'aide des documents comptables :

- mandats pour les acquisitions ;
- titres de recettes pour les cessions ;
- certifications établies par l'ordonnateur ;
- pièces justificatives de toute nature.

et d'autre part à l'aide de renseignements fournis par l'ordonnateur :

- indications de l'emplacement du bien ;
- contrats d'assurance éventuels et valeur assurée ;
- arrêtés de dotation des immeubles et références cadastrales ;
- décisions du conseil d'administration ;
- mouvement et transformations éventuels des biens.

Chaque fiche de l'inventaire comptable comporte les indications suivantes :

- le numéro et le libellé du compte d'immobilisation intéressé ;
- le numéro d'immatriculation donné au bien devant comporter l'année d'acquisition, le compte d'amortissement et un numéro d'ordre ;
- la description sommaire du bien ;
- le nom et l'adresse du fournisseur, de l'entrepreneur ou du donateur ;
- la référence au mandat de paiement ;

- la date d'acquisition ;
- l'indication de l'emplacement du bien ;
- le coût d'acquisition, le coût de production ou la valeur d'origine ;
- le mode, le taux, la méthode, la durée et le montant de l'amortissement ;
- le montant des réévaluations et des compléments éventuels ;
- le cas échéant les conditions d'assurance ;
- l'origine du financement du bien avec indication du ou des comptes de passif concernés.

L'inventaire des immobilisations et autres valeurs immobilisées est arrêté à la fin de chaque année comptable, ainsi que lors de chaque passation de service. Les soldes de cet inventaire comprennent :

- la valeur initiale d'acquisition des biens ;
- le montant des amortissements cumulés antérieurs ;
- le montant des amortissements de l'année ;
- la valeur comptable nette.

Ils doivent concorder avec les indications du bilan arrêté à la même date et figurant au compte financier.

A l'occasion de cet arrêté l'agent comptable procède, dans la mesure du possible, à la reconnaissance sur place des existants et au rapprochement des fiches d'immobilisation correspondantes. Toute discordance sera constatée par écrit conjointement par l'ordonnateur et l'agent comptable. Elle devra faire l'objet des redressements qui s'imposent.

Par ailleurs le directeur de l'établissement soumet chaque année au conseil d'administration la liste des biens à réformer. Une copie de cette liste tiendra lieu de justification à l'appui des écritures budgétaires d'ordre qui permettront à l'agent comptable de constater la sortie effective des biens ayant été initialement immobilisés.

S'agissant d'immobilisations nouvelles ou anciennes, la valeur à retenir correspond soit au coût d'acquisition, soit au coût de production, dans l'hypothèse d'immobilisations créées par l'établissement pour lui-même. En cas de difficultés d'évaluation, des experts peuvent être consultés (Service des domaines ou autres). Les modalités pratiques de ces opérations sont examinées par ailleurs (cf.chap. 4 § 2.4).

Par ailleurs, les opérations de réforme de biens, qu'il s'agisse de biens amortis ou détruits, ou de biens disparus, volés, etc. qu'ils fassent l'objet d'une aliénation ou d'une destruction, doivent entraîner la constatation dans les écritures de la disparition du bien et permettre le solde éventuel de sa valeur au bilan. Les écritures permettant de sortir du patrimoine et donc du bilan les immobilisations réformées sont similaires aux écritures de cession d'immobilisations décrites au chapitre 4 de la présente instruction.

En ce qui concerne les titres immobilisés (cpte 27) les opérations sont obligatoirement comptabilisées à leur valeur d'acquisition.

6.2. INVENTAIRE PHYSIQUE

A l'inventaire physique dont la tenue incombe à l'ordonnateur doivent être répertoriés, outre les biens figurant au fichier du comptable,

- Les matériels, mobiliers, fournitures et objets divers non fongibles d'une valeur unitaire égale ou supérieur à 230 € hors taxes et non au bilan (pour les livres, ouvrages et CD-ROM, le seuil applicable est 80 € hors taxes).
- les lots d'objets et petits matériels de même nature, non fongibles, d'une valeur globale égale ou supérieure au seuil susvisé.

Cet inventaire est tenu par ordre chronologique, sur un registre, qui comporte les renseignements suivants :

- date de remise, d'achat et de sortie ;
- nature ou origine de l'objet ;
- valeur d'acquisition (unitaire ou collective) ;
- références des écritures (mandat, titres...).

CHAPITRE 10 :
GUIDE D'ANALYSE FINANCIÈRE

La comptabilité n'a pas seulement pour but de garder la trace des opérations réalisées par l'établissement. Elle doit permettre également de porter un jugement sur l'organisme et d'orienter ses choix pour l'avenir.

La méthode utilisée pour porter ce diagnostic s'appelle l'analyse financière; elle peut se définir comme un sous-produit du compte financier dont elle enrichit les données.

La finalité de l'analyse financière pour un établissement public n'est pas identique à celle qui peut être définie dans une entreprise privée dont un des objectifs essentiels est de dégager un profit compte tenu de l'environnement concurrentiel dans lequel elle se situe.

Dans un organisme public, les missions de service public priment les préoccupations de rentabilité qui passent, de ce fait, au second plan. En outre, l'établissement n'a pas nécessairement la maîtrise de ses charges et de ses ressources. Son personnel est souvent placé sous un régime statutaire et ses immobilisations, dans leur totalité ou pour partie, ressortissent au domaine public.

Aussi, bien que s'inspirant de techniques proches de celles du secteur privé, la méthode d'analyse financière proposée ci-après pour les établissements publics nationaux tient compte, dans la définition de ses objectifs, des spécificités du secteur public.

1. PRINCIPES GÉNÉRAUX

Toute analyse financière doit respecter quelques principes de base :

- *aucune analyse ne peut être effectuée sans une bonne connaissance de l'établissement*, de son environnement économique et juridique, de ses structures, de ses missions et des moyens nécessaires à son fonctionnement.

C'est à la lumière des conclusions tirées de cette première approche qu'il conviendra de procéder à l'analyse financière proprement dite. En effet, les forces et les faiblesses d'un établissement s'expliquent par son histoire et influent sur son avenir.

- l'analyse procède essentiellement de *l'étude attentive de documents fiables* et, en particulier, des documents de synthèse, éléments des comptes financiers tels que bilans, comptes de résultats, annexes et tableaux de financement.
- *l'examen des documents relatifs à un seul exercice est toujours insuffisant*; l'analyste financier fonde son jugement sur l'examen des évolutions plus que sur celui d'une situation ponctuelle. Aussi les comptes financiers des trois derniers exercices, au moins, devront être pris en considération.
- *il n'existe pas de système type* d'analyse aboutissant, après quelques calculs ordonnés, à des résultats indiscutables. La technique ne saurait suffire. Il faut de la rigueur, du bon sens, un jugement solide et un minimum d'expérience pour analyser des résultats et se prononcer à leur propos.

  Aussi la méthode d'analyse devra être définie avec soin en tenant compte des objectifs recherchés et des spécificités de l'organisme. Une fois celle-ci mise au point, il conviendra de s'y tenir en l'enrichissant le cas échéant afin de pouvoir procéder à des comparaisons significatives dans le temps pour un même établissement.
- si l'hétérogénéité des établissements et leur plus ou moins grande convergence avec les structures et les préoccupations du secteur privé ne permettent pas, dans le cadre de ce guide, de dégager une démarche unique, les *notions de sécurité financière et de résultat* sont en tout état de cause au coeur de toute approche critique d'un organisme.

2. LA SÉCURITÉ FINANCIÈRE

La sécurité financière consiste, pour un établissement, à disposer à tout moment des moyens de trésorerie indispensables à son fonctionnement.

Cette sécurité tient à la manière dont s'articulent au sein de l'établissement les ressources et leurs emplois et s'opère l'équilibre général.

Le souci de sécurité financière conduit à une analyse structurelle de la trésorerie au sens large, réalisée *a posteriori*, à partir des documents de synthèse, des annexes et des tableaux de financement.

Elle doit être prolongée par une analyse prévisionnelle qui intègre, à partir des conclusions dégagées dans les études précédentes, toutes les données portant sur les activités liées au fonctionnement comme à l'investissement de l'organisme.

En tout état de cause, la sécurité financière ne peut être assurée que lorsque le fonds de roulement de l'établissement est au moins égal à ses besoins en fonds de roulement.

2.1. LE FONDS DE ROULEMENT

2.1.1. La notion de fonds de roulement

Cette notion est d'ordre conventionnel et sa définition précise peut être adaptée en fonction des objectifs de l'analyse et des secteurs d'activité. Sera retenue ici la définition du fonds de roulement net global du P.C.G. 1982.

2.1.1.1. Equilibre entre l'actif et le passif du bilan

Les capitaux mis à la disposition de l'établissement (origine de ressources) sont décrits au passif du bilan ou en diminution de l'actif du bilan. Les emplois de ces ressources sont inscrits à l'actif ou viennent en déduction d'un poste de passif du bilan.

Le tableau de financement, document annexé au compte financier, détaille les flux financiers, relatifs aux emplois et ressources stables et les variations nettes des éléments de l'actif circulant et des dettes, intervenus au cours de l'exercice en les reclassant en origine ou en emploi de ressources.

La fiche technique n° 1 jointe en annexe définit et commente ce nouveau document d'analyse.

2.1.1.2. Equilibre minimum au sein de l'équilibre global

L'équilibre des ressources et des emplois fonde l'égalité même du bilan, mais bien au delà de cette égalité arithmétique, l'analyse financière se préoccupe de *l'adéquation des ressources aux emplois.*

Ainsi, *la création d'immobilisations* par l'établissement a pour conséquence la faible liquidité des actifs correspondants. Les ressources qui ont permis de financer cet équipement ne pourraient en effet être remboursées à bref délai que par la cession de cette valeur d'actif qui, en bonne logique, n'a pas été acquise en vue de sa revente immédiate. Aussi les ressources utilisées pour cet investissement ont le caractère de *capitaux permanents.*

A l'inverse, *les actifs circulants* comportent des liquidités ou ont pour vocation naturelle de se transformer en liquidités (créances).Pour couvrir la période de transformation de ces actifs en liquidités, il suffit de prévoir un financement intermédiaire; ce financement relai pourra être composé de *dettes* (non financières).

Dans l'optique de la sécurité financière, l'adéquation Emploi-Ressource suppose la réalisation d'un *équilibre entre les valeurs immobilisées et les capitaux permanents* ou *entre les actifs circulants et les dettes à court terme* à l'intérieur de l'équilibre global entre l'actif et le passif du bilan.

Cet équilibre peut se représenter ainsi:

ACTIF EMPLOI DES RESSOURCES	PASSIF ORIGINE DES RESSOURCES
VALEURS IMMOBILISÉES	CAPITAUX PERMANENTS
ACTIFS CIRCULANTS	DETTES

2.1.1.3. La détermination du fonds de roulement

Toutefois cet objectif d'équilibre minimum ne peut suffire. En effet, certains éléments de l'actif circulant ont une faible liquidité (certaines créances...) aussi faudra-t-il financer une partie des actifs circulants par des capitaux permanents.

Cet excédent des capitaux permanents sur les actifs immobilisés, ou des actifs circulants sur les dettes à court terme, s'appelle "Fonds de roulement" et se schématise ainsi:

ACTIF EMPLOI DES RESSOURCES		PASSIF ORIGINE DES RESSOURCES
ACTIFS IMMOBILISÉS		CAPITAUX PERMANENTS
ACTIFS CIRCULANTS	**Fonds de roulement**	
		DETTES[1]

A noter qu'il est nécessaire de procéder au reclassement des postes du bilan entre les quatres masses qui sont utilisées pour calculer le fonds de roulement.

Actifs immobilisés:

1 immobilisations (valeurs brutes) :

incorporelles (y compris les frais d'établissement) ;

corporelles ;

financières (y compris le compte 506 si le placement est durable) ;

1 charges à répartir sur plusieurs exercices.

Actifs circulants (valeurs brutes) *:*

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

[1] Sauf dettes financières

Capitaux :

- capitaux propres ;
- provisions pour risques et charges ;
- provisions pour dépréciations des actifs circulants ;
- dettes financières :

  sauf concours bancaires courants, soldes créditeurs de banques, à ne pas prendre en compte ;

  moins primes de remboursements des obligations.

Dettes :

- avances et acomptes reçus ;
- dettes d'exploitation ;
- dettes diverses ;
- produits constatés d'avance ;
- concours bancaires courants et soldes créditeurs de banques.

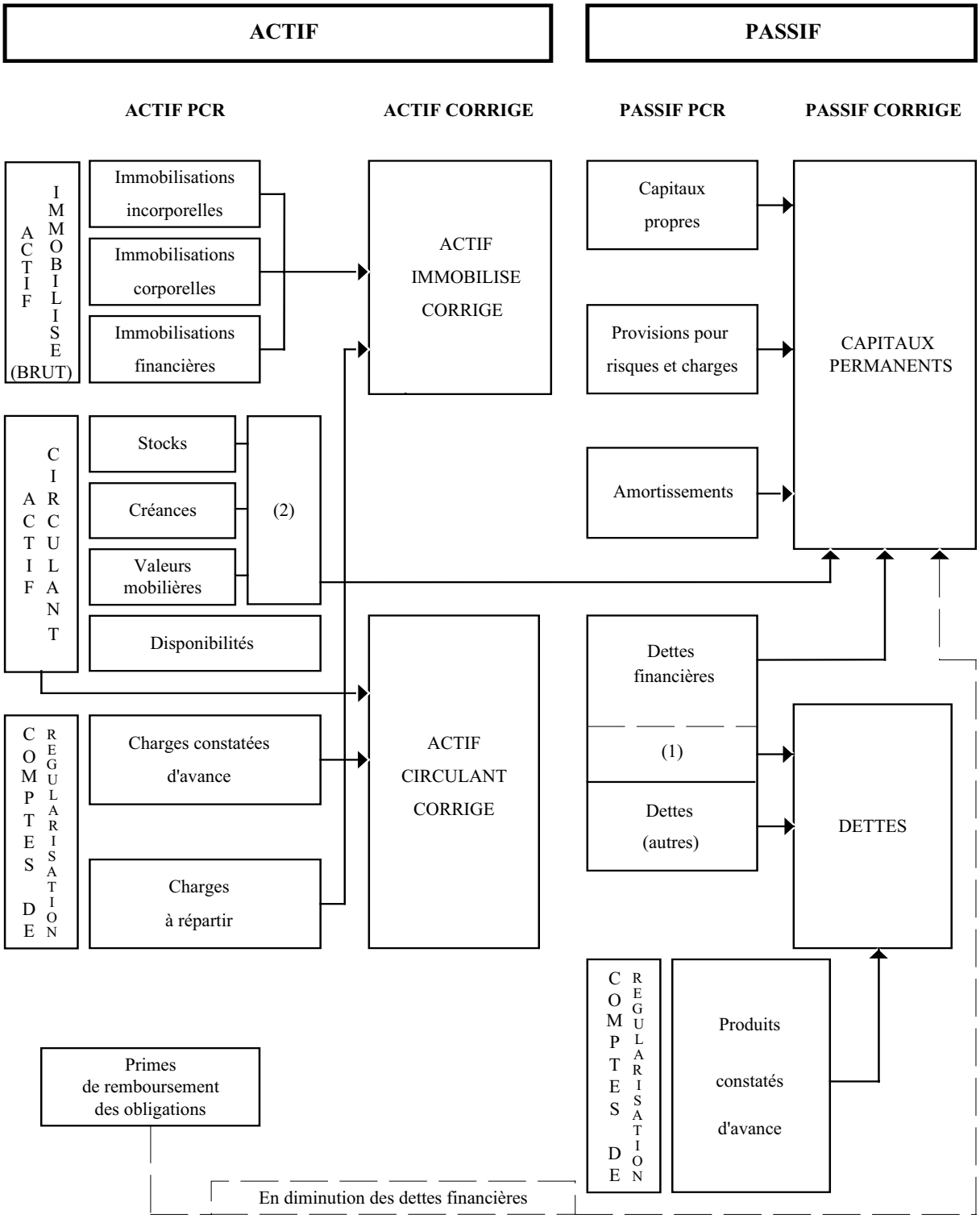
Le schéma suivant illustre ce reclassement au sein de l'actif et du passif du bilan.(cf schéma page suivante)

Mais lorsque l'analyse du bilan, ainsi remodelé, permet de conclure à l'existence d'un fonds de roulement positif, l'étude n'est pas terminée.

De même, la prise en compte des bilans des trois derniers exercices peut, par exemple, indiquer dans quel sens évolue le fonds de roulement mais ce constat ne peut suffire.

Les fonds de roulement ainsi calculés doivent être rapprochés des besoins en fonds de roulement aux mêmes périodes. L'évolution du rapport entre le fonds de roulement et les besoins permet de conclure à l'amélioration ou la détérioration de la sécurité financière de l'organisme.

Voir tableau page suivante



(1) Concours bancaires et soldes créditeurs de banques
(2) Provisions pour dépréciations de l'actif circulant

2.1.2. Le besoin en fonds de roulement

Il a été établi que le fonds de roulement est composé de ressources stables destinées à financer des actifs circulants peu liquides.

Aussi, le volume souhaitable du fonds de roulement dépend-il de la liquidité des actifs circulants et pour l'essentiel de ceux qui sont liés à l'activité normale de l'établissement public: stocks et créances découlant de la gestion courante.

Mais la totalité des actifs circulants non liquides n'a pas à être financée par des capitaux stables; il faut tenir compte, en effet, de l'existence des dettes nées de l'activité courante de l'établissement et pouvant financer partiellement les stocks ou d'autres éléments de l'actif circulant non liquides.

Il faut donc comparer l'exigibilité des dettes de l'organisme et la liquidité de ses actifs circulants.

L'analyse peut porter sur l'examen de chaque poste concerné du bilan au regard des critères exigibilité ou de liquidité ainsi définis. La technique des ratios (cf fiche technique n°2 en annexe) permet de calculer des délais de rotation (stocks, clients, fournisseurs) à partir des éléments tirés du bilan et du compte de résultat. Toutefois, le niveau du fonds de roulement peut être apprécié directement par lecture du bilan grâce au calcul des besoins en fonds de roulement.

Cette méthode repose sur l'idée que la liquidité des postes d'actif et exigibilité des postes du passif aboutissent à modeler le bas du bilan qui en est la conséquence. Ainsi, un délai de règlement long des créances de l'établissement gonfle le poste d'actif correspondant alors qu'à l'inverse la vente au comptant fait tendre le poste "client" vers zéro. Le même type de raisonnement peut être tenu pour les postes de dettes non financières.

Cette méthode suppose cependant un examen attentif des postes pris en compte. Il faut écarter de ce calcul des besoins d'exploitation, les actifs circulants hors exploitation et les dettes qui ne découlent pas de la gestion courante et traduisent, au contraire, une tension de trésorerie. Il peut en être ainsi par exemple des dettes hors exploitation ou d'un poste "fournisseur" ou "créanciers divers" anormalement gonflé provenant non pas d'un long délai de règlement consenti à l'établissement mais des difficultés rencontrées par celui-ci pour régler ses dettes dans des délais normaux.

En désignant par:

- BFR : le Besoin en Fonds de Roulement d'exploitation
- A : les actifs circulants d'exploitation
- B : les dettes d'exploitation

l'égalité suivante peut être définie : $BFR = A - B$

Les postes à prendre en considération pour calculer A et B sont ceux du bilan:

Actifs circulants d'exploitation (A):

- avances et acomptes versées sur commandes ;
- créances d'exploitation ;
- comptes de régularisation d'exploitation.

Dettes d'exploitation (B):

- avances et acomptes reçus sur commandes ;
- dettes d'exploitation ;
- comptes de régularisation d'exploitation.

Si $B > A$, cela signifie que l'activité courante au lieu d'engendrer un besoin de trésorerie est créatrice d'un flux financier positif qui viendra alors s'ajouter au fonds de roulement (FR) s'il existe pour déterminer un excédent global.

Si B < A, un besoin en fonds de roulement est déterminé par la différence *(A-B)* et devra être rapproché du fonds de roulement évalué précédemment.

BFR - FR = IFR (Insuffisance en Fonds de Roulement)

Si le besoin en fonds de roulement est supérieur au fonds de roulement, il faut conclure à une insuffisance en fonds de roulement et donc à une tension structurelle de trésorerie qu'il faudra tenter de réduire.

FR - BFR = EFR (Excédent de Fonds de Roulement)

A l'inverse, si le fonds de roulement couvre totalement les besoins en fonds de roulement et permet même de dégager un excédent de fonds de roulement, la structure financière de l'organisme est satisfaisante au plan de la sécurité.

Cette approche "Fonds de roulement / Besoins en Fonds de roulement" peut utilement être menée sur plusieurs exercices.

2.1.3. Conclusion sur le fonds de roulement

Connaissant le fonds de roulement et le besoin en fonds de roulement d'exploitation des trois derniers exercices, il est possible de déterminer par différence, l'existence d'un excédent ou d'une insuffisance en fonds de roulement pour chaque exercice et de dégager ainsi des conclusions quant à la sécurité financière dont bénéficie l'établissement et son évolution.

Lorsque l'adéquation du fonds de roulement aux besoins n'est pas réalisée, des solutions doivent être recherchées en tenant compte de la marge de manoeuvre, parfois étroite, dont dispose l'organisme. Ainsi un fonds de roulement insuffisant peut conduire à rechercher :

- une augmentation du fonds de roulement (augmentation des capitaux permanents ou diminution des valeurs immobilisées) ;
- ou une diminution du besoin en fonds de roulement par accélération du recouvrement des créances ou amélioration de la gestion des stocks par exemple.

Ce diagnostic et cette réflexion sur la situation de trésorerie "structurelle" de l'établissement analysée a posteriori peut être utilement prolongée par une étude prévisionnelle.

En effet, un fonds de roulement structurellement suffisant ne peut pas toujours éviter des déséquilibres financiers dus à des flux exceptionnels; a fortiori, une situation de départ tendue peut-elle conduire à de graves difficultés si les mesures adéquates ne sont pas prises.

Seule une prévision réaliste des conséquences financières des futures opérations de fonctionnement et, d'investissement peut permettre une régulation optimum des encaissements et des décaissements.

2.2. LES PRÉVISIONS DE TRÉSORERIE

Les divers éléments à recenser sont traduits en flux financiers quantifiés et datés le plus exactement possible et sont ensuite ventilés dans un tableau appelé "plan de trésorerie".

Bien évidemment, sont repris en compte à ce stade la distinction entre dettes et créances à plus ou moins d'un an, ces éléments étant communiqués au pied du bilan ou dans l'annexe.

2.2.1. Les éléments à recenser

La trésorerie des mois à venir va être influencée par la situation en début de période et les opérations d'investissement et d'exploitation de la période.

2.2.1.1. Bilan de départ

Il faut intégrer au plan précité, la trésorerie (au sens étroit) ainsi que les flux financiers découlant de la situation des capitaux circulants (dans leur ensemble) et des dettes à court terme.

Aussi, sont à prendre en considération *au titre des actifs circulants :*

- les créances sur les clients ou les redevables, les flux financiers seront évalués non créance par créance, mais en fonction de la durée moyenne du crédit (cf ratio de rotation des crédits-clients, fiche technique n°2 en annexe) ;
- les créances sur l'Etat (relations spécifiques avec l'Etat, TVA déductible par exemple) ;
- les créances diverses ;
- les comptes de régularisation d'actif autres que les charges constatées d'avance qui ont déjà donné lieu à constatation d'une dette ou d'un décaissement ;
- les créances financières à moins d'un an (remboursement de prêts, etc) dont l'échéance est connue avec précision ;
- les disponibilités.

Ne sont pas pris en considération parmi les actifs circulants :

- les stocks car ils ont vocation à se transformer en ventes au cours de la période: leurs conséquences financières seront appréciées à travers le chiffre d'affaire réalisé (qui se transformera en créances puis en disponibilités) ;
- les titres de placements, les bons du Trésor, et les avoir en comptes bloqués le cas échéant car ils ne sont pas destinés, a priori, à être cédés ou convertis en liquidités, mais ils constituent en revanche des ressources immédiatement mobilisables en cas d'insuffisance de trésorerie.

Sont à prendre en considération *au titre des dettes :*

- les dettes à l'égard des fournisseurs: leur conséquence financière sera évaluée à partir d'un délai moyen de crédit comme les comptes clients ou redevables, (cf ratio de rotation des crédits-clients, fiche technique n°2 en annexe) ;
- les dettes à l'égard de l'Etat (TVA collectée et autres dettes dont l'échéance est connue) ;
- les dettes diverses ;
- les comptes de régularisation passif autres que produits constatés d'avance (qui ont déjà été constatés ou encaissés) ;
- les dettes financières à moins d'un an.

2.2.1.2. Opérations d'investissement de l'exercice futur

Il faut avoir des indications précises sur les opérations en cours ou projetées. Un plan d'investissement et de financement détaillé s'il existe sera très utile à l'analyse de la trésorerie. Il est ensuite aisé de prévoir en date et volume les flux financiers qui en découleront pour la période étudiée.

Bien entendu, les ressources d'autofinancement prévues dans le plan d'investissement ne peuvent être retracées dans le plan de trésorerie (pas d'encaissement réel).

Pour la définition du plan d'investissement et de financement et les commentaires qui s'y rattachent, se reporter à la fiche technique n°3 en annexe.

2.2.1.3. Opérations d'exploitation

Aucune méthode ne peut être indiquée en raison des différentes natures de charges et de produits, de leur caractère régulier ou ponctuel et de leur rythme de transformation en règlement monétaire, très variable.

En principe, il faudra établir un compte de résultat prévisionnel mensuel, (à partir des comptes de résultat de l'année écoulée et des rythmes saisonniers) qui ne tiendra compte que des charges et produits donnant lieu à encaissement ou décaissement effectif (à l'exclusion des comptes 68 et 78).

Il sera aisé ensuite de traduire ces données en flux financiers à intégrer au plan de trésorerie en fonction des délais d'exigibilité des charges et de la liquidité des produits.

2.2.2. La situation prévisionnelle

Elle se présente sous la forme d'un tableau comportant pour chaque mois par exemple:

a. La situation de départ: ressources disponibles ou besoins de trésorerie à la fin du mois précédent ;

b. Les entrées, c'est à dire les encaissements de la période (cf bilan de départ, opérations d'exploitation et d'investissement) ;

c. Les sorties ou décaissements de la période, (même origine que ci-dessus) ;

d. La situation à la fin du mois:

$$d = a + b - c$$

SCHÉMAS DE TABLEAUX DE TRÉSORERIE

EXEMPLE SIMPLIFIÉ, PREMIER TRIMESTRE, ANNÉE N

	janvier	février	mars
Situation précédente	+ 10 000 (1)	+ 7 000	- 4 000
Entrées :			
Recettes au comptant	5 000	4 000	5 000
Créances	15 000 (1)	30 000 (2)	30 000
Divers	2 500	3 000	1 000
Sorties :			
Achats au comptant	10 000	7 000	3 000
Fournisseurs	7 000 (1)	39 000 (2)	25 000
Acquisition immobilière	8 500 (3)	2 000 (3)	-
Situation à la fin du mois	+ 7 000	- 4 000	+ 4 000

(1) cf. bilan 31.12 n - 1

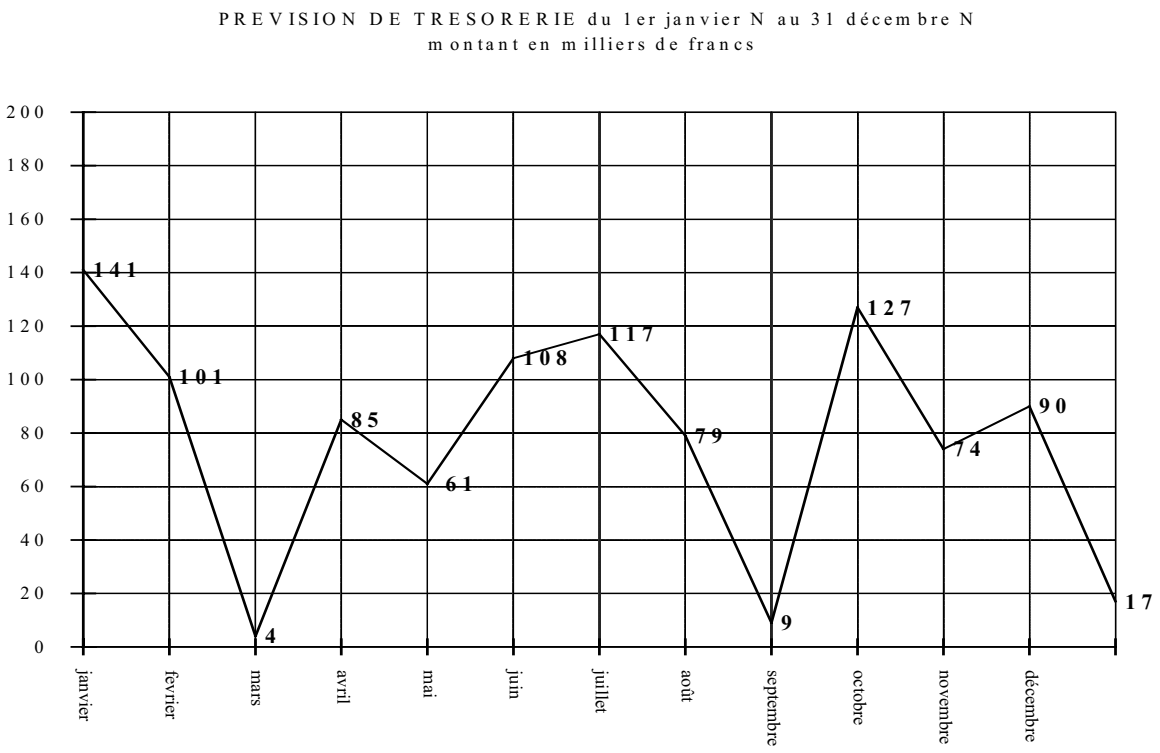
(2) cf. bilan 31.12 n - 1 + opérations d'exploitation de janvier

(3) cf. plan d'investissements et de financement

Les prévisions de trésorerie pourraient être concrétisées par des tableaux ou des graphiques du type des documents ci-après :

PLAN DE TRÉSORERIE ANNUEL

	J	F	M	A	M	J	J	A	S	O	N	D
A. SITUATION À LA FIN DU MOIS PRECEDENT												
B. DEPENSES DU MOIS.....												
1. Exploitation.....												
Achats TTC												
.....												
2. Investissements.....												
.....												
3. Divers.....												
Remboursements d'emprunts à terme.....												
.....												
Total B.												
C. RECETTES DU MOIS.....												
1. Ventes TTC.....												
2. Autres ressources.....												
Emprunts à terme												
Autres												
.....												
Total C.												
D. VARIATION MENSUELLE DE LA TRÉSORERIE (C - B)....												
E. TRÉSORERIE EN FIN DE MOIS (A+ ou - D)												



2.2.3. Les mesures à prendre

Le responsable financier devra prendre des décisions à titre préventif afin que les échéances se passent sans difficultés. Il aura à sa disposition des moyens divers en fonction de la catégorie de l'établissement:

1 report d'échéance pour le règlement des dettes ou pour des acquisitions diverses ;

2 réduction des crédits consentis, relance des redevables ;

3 mobilisation des titres de placement ou des avoirs en comptes bloqués, s'il en existe ;

4 en cas d'impossibilité de différer les opérations sources de décaissement et d'assurer l'équilibre des besoins et des ressources, recherche de fonds d'origine externe le cas échéant.

La prévision de trésorerie repose essentiellement sur des réflexions de bon sens mais suppose, pour être significative, la réunion préalable d'un grand nombre d'informations prévisionnelles et réalistes.

3. ANALYSE DES RÉSULTATS

Le résultat d'un établissement doit être apprécié en deux temps, d'une part en ce qui concerne son niveau, d'autre part en ce qui concerne son évolution. Cette réflexion permet d'établir un constat sur la tendance à l'enrichissement ou à l'appauvrissement de l'établissement, notamment en comparant l'importance des résultats dégagés par rapport aux besoins minimum de renouvellement du patrimoine de l'organisme et à ses objectifs à long terme.

Ce premier examen doit être complété par une analyse de la nature et de l'évolution des éléments ayant permis de dégager ces résultats. Cette étude doit porter sur la structure des charges et des produits, ainsi que sur l'évolution de ces données au cours des derniers exercices. Une telle approche est riche d'enseignements pour les établissements exerçant une activité industrielle et commerciale.

La nouvelle présentation du compte de résultat dans le cadre du plan comptable général révisé facilite grandement cette analyse (cf. fiche technique n°4 en annexe).

Certains reclassements à l'intérieur des charges peuvent cependant être envisagés préalablement à l'analyse. Il s'agit pour l'essentiel :

- du compte 621 : "personnel extérieur à l'établissement"
  Ce compte peut, dans une approche plus économique, être rapporté aux charges de personnel. Ce reclassement se fera directement à partir du compte de résultat qui dans le système développé fait apparaître distinctement ce type de charge.
- du compte 612 : "redevances de crédit bail"
  Le compte de résultat du système développé fait apparaître en clair les loyers de crédit-bail mobilier et immobilier, mais seules les précisions apportées sur ce point dans l'annexe permettront le retraitement éventuel de ces charges qui s'analysent économiquement en une fraction "amortissement" et en une fraction "charges financières".

En effet le plan comptable général, à l'inverse de la plupart des plans comptables étrangers, reste fidèle à l'interprétation juridique française de cette opération: le bien en crédit-bail figure à l'actif du bilan de la société de crédit-bail et non à celui de l'utilisateur, aussi longtemps que l'option n'est pas levée. Le Plan comptable général ne prévoit donc que la comptabilisation en charges (services extérieurs) de la redevance prévue au contrat.

De même pour l'analyse du bilan, des tableaux comparatifs indiquant pour trois exercices au moins l'évolution des charges, des produits, des soldes intermédiaires de gestion, pourront être établis. Ils permettront de discerner les aspects positifs ou les faiblesses de la gestion. Mais seul un compte de résultat analytique détaillé, établi à partir d'une comptabilité analytique d'exploitation, pourra permettre de porter un jugement sur l'organisation de la production ou la structure des coûts.

3.1. RÉSULTAT ET NOTION DE BESOIN DE RENOUVELLEMENT DES IMMOBILISATIONS

Un établissement soucieux de s'autofinancer, même partiellement, ne pourra se satisfaire que d'un résultat sensiblement supérieur aux besoins minimum de renouvellement des ses immobilisations existantes, déjà partiellement pris en compte par la technique de l'amortissement.

Cette réflexion devrait être complétée par un examen de la politique d'investissement de l'établissement.

Un peu en dehors du domaine de l'analyse classique car les techniques utilisées tiennent compte assez largement de données extérieures à la comptabilité générale, cette réflexion suppose, après une définition claire des objectifs à long terme de l'organisme, d'étudier:

1 d'une part, les investissements les mieux adaptés aux besoins et aux moyens de l'établissement, parmi d'autres équipements similaires ;

2 d'autre part, d'examiner les modalités de financement compte tenu de la situation financière de l'établissement et notamment s'il convient d'acquérir ces équipements ou de les louer ;

3 enfin, d'analyser les conséquences financières de l'investissement envisagé sur les charges de fonctionnement, "les charges induites" doivent être prises en compte parmi les éléments de décision.

3.2. STRUCTURE DES CHARGES ET PRODUITS ET ANALYSE DE L'ÉVOLUTION DU RÉSULTAT ET DE CELLE DES SOLDES INTERMÉDIAIRES DE GESTION

Que le résultat d'un exercice donné puisse être jugé suffisant ou non en vertu des critères exposés ci-dessus, la recherche des causes de cette situation présente un intérêt évident soit pour maintenir les facteurs positifs, soit pour envisager des remèdes susceptibles de redresser la situation.

L'analyse englobera bien entendu les données de l'exercice écoulé et leur évolution au cours des trois dernières années au moins.

Ce type de réflexion, indispensable pour tout établissement public, apparaît fondamental pour ceux qui exercent une activité industrielle ou commerciale.

Après avoir mis en évidence les soldes intermédiaires de gestion et les postes du compte de résultat qui ont connu une évolution défavorable ou ceux qui ne sont pas entièrement déterminés par des facteurs externes (conjonctures, règlementation diverse, etc) et sur lesquels il est donc possible d'exercer une influence, les dirigeants de l'établissement peuvent décider, par exemple, de réexaminer les conditions de réalisation de certaines charges externes ou envisager des mesures d'économie sur le plan interne ou, même, mettre en évidence l'insuffisance de certaines tarifications enregistrées en produits de l'établissement et en négocier l'augmentation.

ANNEXES

ANNEXE N° 1 : Grille de passage

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
CLASSE 1 - COMPTES DE CAPITAUX	CLASSE 1 - COMPTES DE CAPITAUX
10 - CAPITAL ET RÉSERVES	10 - CAPITAL ET RÉSERVES
102 - Apports	102 - Apports
1021 - Dotation	1021 - Dotation
	12011 - Biens remis en dotation et dont la charge de renouvellement n'incombe pas à l'établissement
	10212 - Biens remis en dotation et dont la charge de renouvellement incombe à l'établissement
1022 - Complément de dotation (État)	1022 - Complément de dotation (État)
	10221 - Biens remis en complément de dotation et dont la charge de renouvellement n'incombe pas à l'établissement
	10222 - Biens remis en complément de dotation et dont la charge de renouvellement incombe à l'établissement
1023 - Complément de dotation (organismes autres que l'État)	1023 - Complément de dotation - Autres organismes
	12031 - Biens remis en complément de dotation et dont la charge de renouvellement n'incombe pas à l'établissement
	10232 - Biens remis en complément de dotation et dont la charge de renouvellement incombe à l'établissement
1025 - Dons et legs en capital	**cf. compte 1035**
1027 - Affectation	1027 - Affectation
	12071 - Biens remis en affectation et dont la charge de renouvellement n'incombe pas à l'établissement
	10272 - Biens remis en affectation et dont la charge de renouvellement incombe à l'établissement
	103 - Biens remis en pleine propriété aux établissements
	1031 - Fonds propres
	1032 - Autres compléments de dotation - Etat
	1033 - Autres compléments de dotation - Autres organismes
	1035 - Dons et legs en capital
105- Écarts de réévaluation	105- Écarts de réévaluation
1051 Réserve spéciale de réévaluation	
1052 Écarts de réévaluation libre	1052 Écarts de réévaluation libre
106 - Réserves	106 - Réserves
1062 - Réserves facultatives	
10621 - Établissement	
10624 - Services spéciaux	
1068 - Autres réserves	1068 - Autres réserves
	10681 - Réserve de propre assureur
	10682 - Réserves facultatives
	106821 - Établissement
	106824 - Services spéciaux
1069 - Dépréciation de l'actif	
10692 - Dépréciation des immobilisations reçues en dotation ou en affectation	
10693 - Dépréciation des immobilisations acquises	
11 - REPORT A NOUVEAU	11 - REPORT A NOUVEAU
110 - Report à nouveau (solde créditeur)	110 - Report à nouveau (solde créditeur)
1101 - Établissement	
1104 - Services spéciaux	
119 - Report à nouveau (solde débiteur)	119 - Report à nouveau (solde débiteur)
1191 - Établissement	
1194 - Services spéciaux	

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
12 - RÉSULTAT NET DE L'EXERCICE (bénéfice ou perte)	12 - RÉSULTAT NET DE L'EXERCICE (bénéfice ou perte)
120 - Résultat de l'exercice (solde créditeur)	120 - Résultat de l'exercice (solde créditeur)
1201 - Établissement	
1204 - Services spéciaux	
129 - Résultat de l'exercice (solde débiteur)	129 - Résultat de l'exercice (solde débiteur)
1291 - Établissement	
1294 - Services spéciaux	
13 - SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT	13 - SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT
131 - Subventions d'équipement	131 - Subventions d'équipement
1311 - État	1311 - État
	1312 - Régions
	1313 - Départements
1314 - Collectivités publiques et organismes internationaux	1314 - Communes et groupements de communes
1315 - Fonds de concours	1315 - Autres collectivités et établissements publics
	1316 - Union Européenne
	1317 - Autres organismes
1318 - Autres subventions d'équipement reçues	1318 - Autres
13181 - Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage	13181 - Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage
138 - Autres subventions d'investissement reçues	138 - Autres subventions d'investissement
	1382 - Recettes d'investissement issues de ressources affectées
	1388 - Autres
139 - Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat (soldes débiteurs)	139 - Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat (soldes débiteurs)
1391 - Subventions d'équipementm	1391 - Subventions d'équipement
	13911 - État
	13912 - Régions
	13913 - Départements
	13914 - Communes et groupements de communes
	13915 - Autres collectivités et établissements publics
	13916 - Union Européenne
	13917 - Autres organismes
	13918 - Autres
	139181 - Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage
1398 - Autres subventions d'investissement	1398 - Autres subventions d'investissement
	13982 - Recettes d'investissement issues de ressources affectées
	13988 - Autres
15 - PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES	15 - PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES
151 - Provisions pour risques	151 - Provisions pour risques
1511 - Provisions pour litiges	1511 - Provisions pour litiges
1515 - Provisions pour pertes de change	1515 - Provisions pour pertes de change
	1518 - Autres provisions pour risques
157 - Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices	157 - Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices
1571 - Provisions pour grosses réparations.	1572 - Provisions pour grosses réparations.
158 - Autres provisions pour risques et charges	158 - Autres provisions pour charges
	1582 - Provisions pour charges sociales et fiscales sur congés à payer
16 - EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILÉES	16 - EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILÉES
162 - Emprunts obligataires	
1621 - Échéances à long terme	
1627 - Échéances à moyen terme	
1628 - Échéances à court terme	
164 - Emprunts auprès des établissements de crédit	164 - Emprunts auprès des établissements de crédit
1641 - Échéances à long terme	
1647 - Échéances à moyen terme	

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
1648 - Échéances à court terme	
165 - Dépôts et cautionnements reçus (comptes hors budget)	165 - Dépôts et cautionnements reçus (comptes hors budget)
1651 - Remboursables à long terme	1651 - Dépôts
1657 - Remboursables à moyen terme	1655 - Cautionnements
1658 - Remboursables à court terme	
167 - Avances de l'État et des collectivités publiques	167 - Emprunts et dettes assortis de conditions particulières
1671 - Échéances à long terme	1674 - Avances de l'État et des collectivités publiques
1677 - Échéances à moyen terme	
1678 - Échéances à court terme	
168 - Autres emprunts et dettes assimilées	168 - Autres emprunts et dettes assimilées
1681 - Échéances à long terme	
1687 - Échéances à moyen terme	
1688 - Échéances à court terme	1688 - Intérêts courus
16881 - CNAF - Avances pour prêts aux jeunes ménages	
16888 - Autres échéances à court terme	
168888 - Intérêts courus non échus	
169 - Primes de remboursement des obligations	
1690 - Amortissement des primes de remboursement des obligations	
1699 - Primes de remboursement des obligations	
	17 - DETTES RATTACHÉES A DES PARTICIPATIONS
	171 - Dettes rattachées à des participations (groupe)
	174 - Dettes rattachées à des participations (hors groupe)
	178 - Dettes rattachées à des sociétés en participation
	18 - COMPTES DE LIAISON
	181 - Comptes de liaison des établissements
	185 - Opérations de trésorerie inter-services
	186 - Biens et prestations de services échangés entre établissements (charges)
	187 - Biens et prestations de services échangés entre établissements (produits)
CLASSE 2 - COMPTES D'IMMOBILISATIONS	CLASSE 2 - COMPTES D'IMMOBILISATIONS
20 - IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	20 - IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
201 - Frais d'établissement	201 - Frais d'établissement
2012 - Frais de premier établissement	
20121 - Frais de prospection	
20122 - Frais de publicité	
203 - Frais de recherche et de développement	203 - Frais de recherche et de développement
205 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires	205 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires
	2053 - Logiciels
	20531 - Logiciels acquis ou sous-traités
	20532 - Logiciels créés
	2058 - Autres concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires
206 - Droit au bail	206 - Droit au bail
208 - Autres immobilisations incorporelles	208 - Autres immobilisations incorporelles
21 - IMMOBILISATIONS CORPORELLES	21 - IMMOBILISATIONS CORPORELLES
211 - Terrains	211 - Terrains
2116- Terrains reçus en dotation ou en affectation	2111 - Terrains nus
2117 - Terrains acquis	21116 - Terrains nus reçus en dotation ou en affectation
	21117 - Terrains nus acquis
	21118 - Autres terrains nus

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
	2112 - Terrains aménagés
	21126 - Terrains aménagés reçus en dotation ou en affectation
	21127 - Terrains aménagés acquis
	21128 - Autres terrains aménagés
	2115 - Terrains bâtis
	21156 - Terrains bâtis reçus en dotation ou en affectation
	21157 - Terrains bâtis acquis
	21158 - Autres terrains bâtis
212- Agencements - Aménagements de terrains	212- Agencements - Aménagements de terrains (à subdiviser comme le compte 211)
213 - Constructions	213 - Constructions
2132 - Constructions reçues en dotation ou en affectation	2131 - Bâtiments
2133 - Constructions acquises	21316 - Bâtiments affectés ou reçus en dotation
	21317 - Bâtiments acquis
	21318 - Autres bâtiments
2135 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions	2135 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions
21351 - Installations d'eau	
21352 - Installations d'électricité	
213521 - Installations d'électricité	
213525 - Installations d'électricité équipées pour économiser l'énergie	
21353 - Installations de vapeur	
213531 - Installations de vapeur	
213535 - Installations de vapeur équipées pour économiser l'énergie	
21354 - Installations de gaz	
213541 - Installations de gaz	
213545 - Installations de gaz équipées pour économiser l'énergie	
21355 - Installations de chauffage	
213551 - Installations de chauffage	
213555 - Installations de chauffage équipées pour économiser l'énergie	
21356 - Installations de chargement et déchargement (monte-charge, ascenseur)	21356 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions affectées ou remises en dotation
213561 - Installations de chargement et déchargement	
213565 - Installations de chargement et déchargement équipées pour économiser l'énergie	
	21357 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions acquis
21358 - Autres installations générales, agencements, aménagements des constructions	21358 - Autres installations générales, agencements, aménagements des autres constructions
	214 - Constructions sur sol d'autrui (à subdiviser comme le compte 213)
215 - Installations techniques, matériel et outillage	215 - Installations techniques, matériel et outillage
2151 - Installations complexes spécialisées	
2153 - Installations à caractère spécifique	2153 - Installations à caractère spécifique
	21536 - Installations à caractère spécifique affectées ou remises en dotation
	21537 - Installations à caractère spécifique acquises
	21538 - Autres installations à caractère spécifique
2154 - Matériel	2154 - Matériel
	21546 - Matériel affecté ou remis en dotation
	21547 - Matériel acquis
	21548 - Autre matériel
2157 - Outillage	2155 - Outillage
	21556 - Outillage affecté ou remis en dotation
	21557 - Outillage acquis

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
	21558 - Autre outillage
	2157 Agencements et aménagements du matériel et outillage
	21576 - Agencements et aménagements du matériel et outillage affecté ou remis en dotation
	21577 - Agencements et aménagements du matériel et outillage acquis
	21578 - Agencements et aménagements des autres matériel et outillage
216 - Collections	216 - Collections
218 - Autres immobilisations corporelles	218 - Autres immobilisations corporelles
2181 - Installations générales, agencements, aménagements divers (dans des constructions dont l'établissement n'est pas propriétaire ou affectataire ou qu'il n'a pas reçues en dotation)	2181 - Installations générales, agencements, aménagements divers (dans des constructions dont l'établissement n'est pas propriétaire ou affectataire ou qu'il n'a pas reçues en dotation)
21811 -Installations d'eau	
21812- Installations d'électricité	
218121 - Installations d'électricité	
218125 - Installations d'électricité équipées pour économiser l'énergie	
21813 - Installations de vapeur	
218131 - Installations de vapeur	
218135 - Installations de vapeur équipées pour économiser l'énergie	
21814 - Installations de gaz	
218141 - Installations de gaz	
218145 - Installations de gaz équipées pour économiser l'énergie	
21815 - Installations de chauffage	
218151 - Installations de chauffage	
218155 - Installations de chauffage équipées pour économiser l'énergie	
21816 - Installations de chargement et déchargement (monte-charge, ascenseur)	
218161 - Installations de chargement et déchargement	21816 - Installations générales, agencements, aménagements divers affectés ou remis en dotation
218165 - Installations de chargement et déchargement équipées pour économiser l'énergie	21817 - Installations générales, agencements, aménagements divers acquis
21818 - Autres installations générales, agencements, aménagements divers	21818 - Autres installations générales, agencements, aménagements divers
2182 - Matériel de transport	2182 - Matériel de transport
21821 - Matériel de transport	21826 - Matériel de transport affecté ou remis en dotation
21825 - Matériel de transport équipé pour économiser l'énergie	21827 - Matériel de transport acquis
	21828 - Autres matériel de transport
2183 - Matériel de bureau et informatique	2183 - Matériel de bureau et matériel informatique
21831 - Matériel de bureau	21831 - Matériel de bureau
	218316 - Matériel de bureau affecté ou remis en dotation
	218317 - Matériel de bureau acquis
	218318 - Autre matériel de bureau
21832 - Matériel mécanographique	21832 - Matériel informatique
	218326 - Matériel informatique affecté ou remis en dotation
	218327 - Matériel informatique acquis
	218328 - Autre matériel informatique
21833 - Matériel informatique	
218331 - Matériel de télégestion	
218332 - Matériel de saisie de l'information	
218333 - Matériel de traitement	
21836 - Matériel de servitude	
218361- Matériel de manutention et de façonnage	
218362 - Matériel de régulation et de conversion du courant électrique	

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
2184 - Mobilier	2184 - Mobilier
	21846 - Mobilier affecté ou remis en dotation
	21847 - Mobilier acquis
	21848 - Autre mobilier
	2185 - Cheptel
2186 - Emballages récupérables identifiables	2186 - Emballages récupérables
	2188 - Matériels divers
	21886 - Matériels divers affectés ou remis en dotation
	21887 - Matériels divers acquis
	21888 - Autres matériels divers
23 - IMMOBILISATIONS EN COURS	23 - IMMOBILISATIONS EN COURS
231 - Immobilisations corporelles en cours	231 - Immobilisations corporelles en cours
	2312- Terrains
	2313 - Constructions
	2314 - Constructions sur sol d'autrui
	2315 - Installations techniques, matériel et outillage
	2318 - Autres immobilisations corporelles
	232 - Immobilisations incorporelles en cours
	2325 - Logiciels
	23251 - Logiciels sous-traités
	23252 - Logiciels créés
237 - Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles	237 - Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles
238 - Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles	238 - Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles
	2382 - Terrains
	2383 - Constructions
	2384 - Constructions sur sol d'autrui
	2385 - Installations techniques, matériel et outillage
	2388 - Autres immobilisations corporelles
26 - PARTICIPATIONS ET CRÉANCES RATTACHÉES A DES PARTICIPATIONS	26 - PARTICIPATIONS ET CRÉANCES RATTACHÉES A DES PARTICIPATIONS
261 - Titres de participation et parts dans les associations, syndicats et organismes divers	261 - Titres de participation
266 - Autres formes de participation	266 - Autres formes de participation
	267 - Créances rattachées à des participations
	2671 - Créances rattachées à des participations
	2676 - Avances consolidables
	268 - Créances rattachées à des sociétés en participation
	269 - Versement à effectuer sur titres de participation non libérés
27 - AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES	27 - AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES
271 - Titres immobilisés (droit de propriété)	271 - Titres immobilisés (droit de propriété)
2711 - Actions	2711 - Actions
2718 - Autres titres	2718 - Autres titres
272 - Titres immobilisés (droits de créance)	272 - Titres immobilisés (droits de créance)
2721 - Obligations	2721 - Obligations
2722 - Bons	2722 - Bons
	2728 - Autres
274 - Prêts	274 - Prêts
2743 - Prêts au personnel	2743 - Prêts au personnel
27431 - Récupérables à long terme	27431 - Accession à la propriété
274311 - Prêts consentis aux jeunes ménages	27432 - équipement mobilier et ménager
2743111 - Accession à la propriété	27433 - Frais annexes à la location d'un logement
27437 - Récupérables à moyen terme	27434 - Acquisitions de véhicules
274371 - Prêts consentis aux jeunes ménages	
2743711 - Accession à la propriété	
2743712 - Équipement mobilier et ménager	
2743713 - Frais de location de logement	

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
27438 - Récupérables à court terme 274381 - Prêts consentis aux jeunes ménages 2743811 - Accession à la propriété 2743812 - Équipement mobilier et ménager 2743813 - Frais de location ou de logement	27438 - Autres prêts au personnel
2748 - Autres prêts 27481 - Récupérables à long terme 274811 -Prêts gagés 274814 - Prêts non gagés 27487 - Récupérables à moyen terme 274871 -Prêts gagés 274874 - Prêts non gagés 27488 - Récupérables à court terme 274881 -Prêts gagés 274884 - Prêts non gagés	2748 - Autres prêts
275 - Dépôts et cautionnements versés (comptes hors budget) 2751 - Récupérables à long terme 2757 - Récupérables à moyen terme 2758 - Récupérables à court terme	275 - Dépôts et cautionnements versés (comptes hors budget) 2751 - Dépôts 2755 - Cautionnements
	276 - Autres créances immobilisées 2761 - Créances diverses 2768 - Intérêts courus
277 - Autres créances immobilisées 2778 - Intérêts courus non échus 27782 -Sur titres immobilisés (droit de créance) 27784- Sur prêts	
28 - AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS (amortissement réel budgétaire)	28 - AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS (amortissement réel budgétaire)
280 - Amortissements des immobilisations incorporelles 2801 - Frais d'établissement 2803 - Frais de recherche et de développement 2805 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, droits et valeurs similaires 2806 - Droit au bail 2808 - Autres immobilisations incorporelles	280 - Amortissements des immobilisations incorporelles 2801 - Frais d'établissement 2803 - Frais de recherche et de développement 2805 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, droits et valeurs similaires (même ventilation que celle du compte 205) 2808 - Autres immobilisations incorporelles
281 - Amortissements des immobilisations corporelles 2812 - Agencements et aménagements de terrains (même ventilation que celle du compte 212) 2813 - Constructions (même ventilation que celle du compte 213) 2815 - Installations techniques, matériels industriels et outillage (même ventilation que celle du compte 215) 2816 - Collections 2818 - Autres immobilisations corporelles (même ventilation que celle du compte 218)	281 - Amortissements des immobilisations corporelles 2812 - Agencements et aménagements de terrains (même ventilation que celle du compte 212) 2813 - Constructions (même ventilation que celle du compte 213) 2814 - Construction sur sol d'autrui (même ventilation que celle du compte 214) 2815 - Installations techniques, matériels industriels et outillage (même ventilation que celle du compte 215) 2818 - Autres immobilisations corporelles (même ventilation que celle du compte 218)
28 BIS - DÉPRÉCIATION DES IMMOBILISATIONS (AMORTISSEMENT POUR ORDRE)	
281bis - Dépréciation des immobilisations corporelles 2812bis - Agencements et aménagements de terrains (même ventilation que celle du compte 212) 2813bis - Constructions (même ventilation que celle du compte 213)	283 - Amortissements des immobilisations incorporelles dont la charge du renouvellement n'incombe pas à l'établissement (mêmes subdivisions que le compte 280) 284 - Amortissements des immobilisations corporelles dont la charge du renouvellement n'incombe pas à l'établissement (mêmes subdivisions que le compte 281)

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
2815bis - Installations techniques, matériel et outillage (même ventilation que celle du compte 215) 2816bis - Collections 2818bis - Autres immobilisations corporelles (même ventilation que celle du compte 218)	
29 - PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES IMMOBILISATIONS	29 - PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES IMMOBILISATIONS
290 - Provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles 2905 - Marques, procédés, droits et valeurs similaires 2906 - Droit au bail 2908 - Autres immobilisations incorporelles 291 - Provisions pour dépréciation des immobilisations corporelles 296 - Provisions pour dépréciation des participations et créances rattachées à des participations 2961 - Titres de participation et parts dans les associations, syndicats et organismes divers 2966 - Autres formes de participation 297 - Provisions pour dépréciation des autres immobilisations financières 2971 - Titres immobilisés (droit de propriété) 29711- Actions 29718 - Autres titres 2972 - Titres immobilisés (droit de créance) 29721 - Obligations 29722 - Bons 2974 - Prêts 2943 - Prêts au personnel 2948 - Autres prêts 2975 Dépôts et cautionnements	290 - Provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles 2905 - Marques, procédés, droits et valeurs similaires 2906 - Droit au bail 2908 - Autres immobilisations incorporelles 291 - Provisions pour dépréciation des immobilisations corporelles 2911 - Terrains 293 - Provisions pour dépréciation des immobilisations en cours 2931 - Immobilisations corporelles en cours 2932 - Immobilisations incorporelles en cours 296 - Provisions pour dépréciation des participations et créances rattachées à des participations 2961 - Titres de participation et parts dans les associations, syndicats et organismes divers 2966 - Autres formes de participation 2967 - Créances rattachées à des participations 2968 - Créances rattachées à des sociétés en participation 297 - Provisions pour dépréciation des autres immobilisations financières 2971 - Titres immobilisés (droit de propriété) 2972 - Titres immobilisés (droit de créance) 2974 - Prêts 29743 - Prêts au personnel 297431 - Accession à la propriété 297432 - Equipement mobilier et ménager 297433 - Frais annexes à la construction d'un logement 297434 - Acquisitions de véhiciles 297438 - Autres prêts au personnel 29748 - Autres prêts 2975 Dépôts et cautionnements 29751 - Dépôts 29755 - Cautionnements 2976 - Autres créances immobilisées 29761 - Créances diverses 29768 - Intérêts courus
CLASSE 3 - COMPTES DE STOCKS ET D'EN-COURS	CLASSE 3 - COMPTES DE STOCKS ET D'EN-COURS
31 32- STOCKS APPROVISIONNEMENTS 310 - Matières premières (compte global) 320 - Autres approvisionnements (compte global) 321 - Matières consommables 3211 - Carburants et lubrifiants 322 - Fournitures consommables 3221 - Combustibles 3222 - Produits d'entretien 3223 - Fournitures d'atelier et d'usine	31 - MATIÈRES PREMIÈRES ET FOURNITURES 311 - Matière A 312 - Matière B 317 - Fournitures A, B, C ... 32 - AUTRES APPROVISIONNEMENTS 321 - Matières consommables 3211 - Carburants 322 - Fournitures consommables 3221 - Combustibles 3222 - Produits d'entretien 3223 - Fournitures d'atelier 3224 - Fournitures de magasin

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
3225 - Fournitures de bureau	3225 - Fournitures de bureau 3228 - Autres fournitures consommables
327 - Emballages	326 - Emballages
33 - EN COURS DE PRODUCTION DE BIENS	33 - EN COURS DE PRODUCTION DE BIENS
330 - En cours de production de biens (compte global)	
331 - Produits en cours	331 - Produits en cours
335 - Travaux en cours	335 - Travaux en cours
34 - EN COURS DE PRODUCTION DE SERVICES	34 - EN COURS DE PRODUCTION DE SERVICES
340 - En cours de production de services (compte global)	
341 - Études en cours	341 - Études en cours
345 - Prestations de services en cours	345 - Prestations de services en cours
35 - STOCKS DE PRODUITS	35 - STOCKS DE PRODUITS
350 - Stocks de produits (compte global)	
351 - Produits intermédiaires	351 - Produits intermédiaires
355 - Produits finis	355 - Produits finis
358 - Produits résiduels (ou matières de récupération)	358 - Produits résiduels (ou matières de récupération)
3581 - Déchets	
3585 - Rebuts	
3586 - Matières de récupération	
37 - STOCKS DE MARCHANDISES	37 - STOCKS DE MARCHANDISES
370 - Stocks de marchandises (compte global)	371 - Marchandises A 372 - Marchandises B
39 - PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES STOCKS ET EN-COURS	39 - PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES STOCKS ET EN-COURS
390 - Provisions pour dépréciation des stocks et en cours	
3910 - Provisions pour dépréciation des matières premières (compte global)	391 - Provisions pour dépréciation des matières premières et fournitures
3920 - Provisions pour dépréciation des autres approvisionnements (compte global)	392 - Provisions pour dépréciation des autres approvisionnements
3930 - Provisions pour dépréciation des en-cours de production de biens (compte global)	393 - Provisions pour dépréciation des en-cours de production de biens
3940 - Provisions pour dépréciation des en-cours de production de services (compte global)	394 - Provisions pour dépréciation des en-cours de production de services
3950 - Provisions pour dépréciation des stocks de produits (compte global)	395 - Provisions pour dépréciation des stocks de produits
3970 - Provisions pour dépréciation des stocks de marchandises (compte global)	397 - Provisions pour dépréciation des stocks de marchandises
CLASSE 4 - COMPTES DE TIERS	CLASSE 4 - COMPTES DE TIERS
40 - FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES	40 - FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES
401 - Fournisseurs ordinaires	401 - Fournisseurs
4011 - Fournisseurs -Achats de biens ou de prestations - Exercice précédent	4011 - Fournisseurs - Exercice précédent
4012 - Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations - Exercice courant	4012 - Fournisseurs - Exercice courant
4016 - Garanties constituées par les titulaires de marchés	
4017 - Retenues de garantie et oppositions	4017 - Retenues de garantie et oppositions
403 - Fournisseurs - effets à payer	403 - Fournisseurs - effets à payer
404 - Fournisseurs d'immobilisations	404 - Fournisseurs d'immobilisations
4041 - Fournisseurs d'immobilisations - Exercice précédent	4041 - Fournisseurs d'immobilisations - Exercice précédent
4042 - Fournisseurs d'immobilisations - Exercice courant	4042 - Fournisseurs d'immobilisations - Exercice courant
4046 - Garanties constituées par les titulaires de marchés	
4047 - Retenues de garantie et oppositions	4047 - Fournisseurs d'immobilisations - Retenues de garantie et oppositions
405 - Fournisseurs d'immobilisations - Effets à payer	405 - Fournisseurs d'immobilisations - Effets à payer
408 - Fournisseurs - Charges à payer	408 - Fournisseurs - Factures non parvenues
409 - Fournisseurs débiteurs (comptes d'actif)	409 - Fournisseurs débiteurs (comptes d'actif)
	4091 - Avances et acomptes versés sur commandes
	4092 - Avances à l'UGAP

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
4096 - Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre	4096 - Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre
4098 - Rabais, remises, ristournes à obtenir. Avoirs non encore reçus	4098 - Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus
41 - CLIENTS ET COMPTES RATTACHES	**41 - CLIENTS ET COMPTES RATTACHES**
411 -	411 - Clients divers
4111 - ..... Exercices antérieurs	4111 - Clients - Exercices antérieurs
4112 - ..... Exercice courant	4112 - Clients - Exercice courant
4117 - ..... Retenues de garantie	4117 - Retenues de garantie
412 - ..... Créances contentieuses	412 - Étudiants
413 - Effets à recevoir sur ventes de biens ou de prestations de services	413 - Clients - Effets à recevoir sur ventes de biens ou de prestations de services
	416 - Créances contentieuses
418 - ..... Ordres de recettes à établir	418 - Clients - Ordres de recettes à établir
419 - ..... créditeurs (comptes de passif)	419 - Clients créditeurs (comptes de passif)
4191 - ..... Avances et acomptes reçus sur commandes en cours	4191 - Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes en cours
	4192 - Étudiants - Avances et acomptes reçus
4196 - ..... Dettes pour emballages et matériels consignés	4196 - Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés
4198 - ..... Rabais, remises, ristournes à accorder. Avoirs à établir	4198 - Clients - Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir
42 - PERSONNEL ET COMPTES RATTACHES	**42 - PERSONNEL ET COMPTES RATTACHES**
421 - Rémunérations dues au personnel	421 - Rémunérations dues au personnel
4211 - Exercice précédent	4211 - Exercice précédent
4212 - Exercice courant	4212 - Exercice courant
422 - Oeuvres sociales	422 - Oeuvres sociales
423 - Prêts consentis au personnel	423 - Prêts consentis au personnel
425 - Avances et acomptes au personnel	425 - Avances et acomptes au personnel
427 - Oppositions	427 - Personnel - Oppositions
428 - Charges à payer	428 - Personnel - Charges à payer et produits à recevoir
4282 - Dettes provisionnées pour congés payés	4282 - Dettes provisionnées pour congés payés
	4286 - Autres charges à payer
	4287 - Produits à recevoir
4288 Autres charges à payer	
429 - Déficits et débets des comptables et régisseurs	429 - Déficits et débets des comptables et régisseurs
4291 - Déficits constatés	4291 - Déficits constatés
42911 - Comptables	42911 - Comptables
42912 - Régisseurs	42912 - Régisseurs
	4292 - Ordres de versement émis suite à constatation de déficit
	42921 - Comptables
	42922 - Régisseurs
4294 - Débets	4294 - Débets émis par arrêté du ministre
42941 - Comptables	42941 - Comptables
42942 - Régisseurs	42942 - Régisseurs
	4295 - Débets émis par jugement ou arrêt du juge des comptes
	42951 - Comptables
	42952 - Régisseurs
	4296 - Redevables d'intérêts sur débet
	42961 - Comptables
	42962 - Régisseurs
	4297 - Redevables des condamnations pécuniaires
	42971 - Comptables
	42972 - Régisseurs
43 - SÉCURITÉ SOCIALE ET AUTRES ORGANISMES SOCIAUX	**43 - SÉCURITÉ SOCIALE ET AUTRES ORGANISMES SOCIAUX**
431 - Sécurité sociale	431 - Sécurité sociale
4311 - Cotisation patronale	4311 - Cotisation patronale
43111 - Exercice précédent	43111 - Exercice précédent
43112 - Exercice courant	43112 - Exercice courant

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
4312 - Cotisation ouvrière	4312 - Cotisation ouvrière
43121 - Exercice précédent	43121 - Exercice précédent
43122 - Exercice courant	43122 - Exercice courant
432 -IRCANTEC	
4321 - Exercice précédent	
4322 - Exercice courant	
433 - Opérations particulières avec la CNAF	
4331 - Prêts accordés aux jeunes ménages	
43311 - Remises de dettes	
433111 - Remise de prêts pour survenance ou adoption d'un enfant	
433112 - Remise de prêts pour précarité de la situation d'un débiteur	
4332 - Compte courant	
437 - Autres organismes sociaux	437 - Autres organismes sociaux
4371 - Contribution exceptionnelle de solidarité	4371 - Contribution exceptionnelle de solidarité
4372- Contribution de solidarité (art.4 Ord; 82-290du 30 mars 1982)	4372 - Contributions et retenues pour pensions civiles
4373 - Contribution sociale généralisée	4373 - Contribution sociale généralisée
	4374 - IRCANTEC
	4375 - PREFON
	4376 - Autres mutuelles
	4378 - Divers
438 - Charges à payer et produits à recevoir	438 - Organismes sociaux - Charges à payer et produits à recevoir
	4382 - Charges sociales sur congés à payer
4381 - Charges à payer	4386 - Autres charges à payer
4384 - Produits à recevoir	4387 - Produits à recevoir
44 - ÉTAT ET AUTRES COLLECTIVITÉS PUBLIQUES	44 - ÉTAT ET AUTRES COLLECTIVITÉS PUBLIQUES
441 - État et autres collectivité publiques - Subventions à recevoir	441 - État et autres collectivité publiques - Subventions à recevoir
4411 - Subventions d'investissement	4411 - Subventions d'investissement
4417 - Subventions d'exploitation	4417 - Subventions d'exploitation
443 - Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux	443 - Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux
	4431 - Créance sur l'État résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA
	443. - ... à subdiviser en fonction des collectivités publiques
	4435 - Opérations particulières avec le CNASEA
	44353 - Aide de l'Etat versée par le CNASEA au titre des emplois - jeunes
	44356 - Charges à payer sur CES
	44357 - Produits à recevoir sur CES
	4438 - Intérêts courus sur créance sur l'État résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA
444 - Impôt sur les bénéfices	444 - Impôt sur les bénéfices (au sens fiscal du terme)
445 - Taxe sur le chiffre d'affaires	445 - État - Taxe sur le chiffre d'affaires
4451 - TVA déductible	
	4452 - TVA due intra-communautaire
4455 - TVA à décaisser	4455 - TVA à décaisser
	4456 - TVA déductible
	44562 - TVA déductible sur immobilisations
	445621 - TVA déductible sur immobilisations France
	445622 - TVA déductible sur immobilisations intra-communautaires
	445623 - TVA déductible sur immobilisations - Autres pays
	44566 - TVA déductible sur autres biens et services
	445661 - TVA déductible sur autres biens et services France
	445662 - TVA déductible sur autres biens et services intra-communautaires

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
	445663 - TVA déductible sur autres biens et services - Autres pays
	44567 - Crédit de T.V.A. à reporter
	445671 - Sur achats en France
	445672 - Sur achats intra-communautaires
	445673 - Sur achats autres pays
4457 - TVA collectée par l'établissement	4457 - TVA collectée par l'établissement
4458 - TVA à régulariser	4458 - TVA à régulariser ou en attente
	44581 - Acomptes - régime simplifié d'imposition
	44583 - Remboursement de TVA demandé
	44584 - TVA récupérée d'avance
	44587 - TVA sur facturation à établir
447 - Autres impôts, taxes et versements assimilés	447 - Autres impôts, taxes et versements assimilés
	4471 - Contribution au remboursement de la dette sociale
4477 - Contributions et retenues pour pensions civiles	
4478 - Divers autres impôts, taxes et versements assimilés	4478 - Divers autres impôts, taxes et versements assimilés
448 - Charges à payer et produits à recevoir	448 - État et autres collectivités publiques - Charges à payer et produits à recevoir
4481 - Charges à payer	4482 - Charges fiscales sur congés à payer
	4486 - Autres charges à payer
4484 - Produits à recevoir	4487 - Produits à recevoir
45 - SERVICES À COMPTABILITÉS DISTINCTES	45 - COMPTABILITÉS DISTINCTES RATTACHÉES
	Les opérations des services à comptabilité distincte sont désormais retracées au compte 18
	451- Groupe
	458 - Opérations faites en commun et en GIE
46 - DÉBITEURS DIVERS ET CRÉDITEURS DIVERS	46 - DÉBITEURS DIVERS ET CRÉDITEURS DIVERS
461 - Créances sur cessions d'immobilisations et de valeurs mobilières de placement	
	462 - Créances sur cessions d'immobilisations
463 - Autres comptes débiteurs - Ordres de recettes à recouvrer	463 - Autres comptes débiteurs - Ordres de recettes ou de reversement à recouvrer
4631 - Exercices antérieurs (à subdiviser)	
4632 - Exercice courant	
	464 - Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement
	465 - Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement
466 - Autres comptes créditeurs - Mandats à payer	466 - Autres comptes créditeurs
4661 - Exercice précédent	4661 - Mandats à payer
	46611 - Exercice précédent
	46612 - Exercice courant
4662 - Exercice courant	
4663 - Virements à réimputer	4663 - Virements à réimputer
4664 - Excédents de versement à rembourser	4664 - Excédents de versement à rembourser
4667 - Oppositions	4667 - Oppositions
4668 - Ordres de paiement (à subdiviser par exercice d'origine)	4668 - Avis de paiement
467 - Autres comptes débiteurs ou créditeurs	467 - Autres comptes débiteurs ou créditeurs
	4674 - Taxe d'apprentissage
468 - Produits à recevoir et charges à payer	468 - Produits à recevoir et charges à payer
4681 - Produits à recevoir	
4682 - Produits à recevoir sur conventions et autres ressources affectées	4682 - Charges à payer sur ressources affectées
4685 - Charges à payer	4684 - Produits à recevoir sur ressources affectées
4686 - Charges à payer sur conventions et autres ressources affectées	4686 - Charges à payer
	4687 - Produits à recevoir
47 - COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE	47 - COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE
471 - Recettes à classer	471 - Recettes à classer
4711 - Recettes des comptables supérieurs du Trésor à classer	4711 - Recettes des comptables supérieurs du Trésor à classer
	4712 - Recettes des comptables secondaires à vérifier

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
4715 - Recettes des régisseurs à vérifier	4713 - Recettes perçues avant émission de titre
4718 - Autres recettes à classer	4715 - Recettes des régisseurs à vérifier
472 - Dépenses à classer et à régulariser	4718 - Autres recettes à classer
4721 - Dépenses payées avant ordonnancement	472 - Dépenses à classer et à régulariser
	4721 - Dépenses payées avant ordonnancement
	4722 - Dépenses des comptables secondaires à vérifier
4723 - Dépenses des régisseurs à vérifier	4725 - Dépenses des régisseurs à vérifier
4728 - Autres dépenses à régulariser	4728 - Autres dépenses à régulariser
473 - Recettes et dépenses à transférer	473 - Recettes et dépenses à transférer
4731 - Recettes à transférer	4731 - Recettes à transférer
4735 - Dépenses à transférer	4735 - Dépenses à transférer
474 - Obligataires	
4741 - Obligations échues à rembourser	
4742 - Coupons à payer	
476 - Différences de conversion sur opération en devises - Actif	476 - Différences de conversion sur opération en devises - Actif
4761 - Diminution des créances	4761 - Diminution des créances
4762 - Augmentation des dettes	4762 - Augmentation des dettes
4768 - Différences compensées par couverture de change	4768 - Différences compensées par couverture de change
477 - Différence de conversion sur opérations en devises - Passif	477 - Différence de conversion sur opérations en devises - Passif
4771 - Augmentation des créances	4771 - Augmentation des créances
4772 - Diminution des dettes	4772 - Diminution des dettes
4778 - Différences compensées par couverture de change	4778 - Différences compensées par couverture de change
478 - Indemnités à recevoir pour sinistres	478 - Autres comptes transitoires
48 - COMPTES DE RÉGULARISATION	**48 - COMPTES DE RÉGULARISATION**
481 - Charges à répartir sur plusieurs exercices (budgétisées)	481 - Charges à répartir sur plusieurs exercices (budgétisées)
	4811 - Charges différées
4812 - Charges à étaler	4812 - Frais d'acquisition des immobilisations
48121 - Grosses réparations	
48123 - Études informatiques	
48128 - Autres charges à étaler	
4816 - Frais d'émission des emprunts	
	4818 - Charges à étaler
486 - Charges constatées d'avance (imputables à l'exercice suivant)	486 - Charges constatées d'avance (imputables à l'exercice suivant)
487 - Produits constatés d'avance (à rattacher à l'exercice suivant)	487 - Produits constatés d'avance (à rattacher à l'exercice suivant)
488 - Compte de répartition périodique des charges et des produits	
4886 - Compte de répartition périodique des charges	
4887 - Compte de répartition périodique des produits	
49 - PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES COMPTES DE TIERS	**49 - PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES COMPTES DE TIERS**
491 - Provisions pour dépréciation financière des comptes de ...	491 - Provisions pour dépréciation financière des comptes de clients et étudiants
4912 - Provision pour dépréciation financière des créances contentieuses des	
	495 - Provisions pour dépréciation des comptes du groupe et associés
	4951 - Compte du groupe
	4958 - Opérations faites en commun et en GIE
496 - Provisions pour dépréciation des comptes de débiteurs divers	496 - Provisions pour dépréciation des comptes de débiteurs divers
4961 - Dépréciation des créances sur cessions d'immobilisations et de valeurs mobilières de placement	
	4962 - Créances sur cessions d'immobilisations
	4965 - Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement
	4967 - Autres comptes débiteurs ou créditeurs
CLASSE 5 - COMPTES FINANCIERS	**CLASSE 5 - COMPTES FINANCIERS**
50 - VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT	**50 - VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT**
503 - Actions	503 - Actions
	504 - Autres titres conférant un droit de propriété
506 - Obligations	506 - Obligations
5061 - titres de rente sur l'État et valeurs assimilées	
5065 - Autres obligations	

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
507 - Bons du Trésor	507 - Bons du Trésor et bons de caisse à court terme
508 - Autres valeurs mobilières de placement conférant un droit de créance	508 - Autres valeurs mobilières et créances assimilées
	5081 - Autres valeurs mobilières
5088 - Intérêts courus non échus	5088 - Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées
51 - BANQUES, ÉTABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILES	**51 - BANQUES, ÉTABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILES**
511 - Coupons échus, chèques et effets à l'encaissement	511 - Valeurs à l'encaissement
5111 - Coupons échus	
5112 - Chèques bancaires	5112 - Chèques bancaires à encaisser
	5113 - Chèques vacances à l'encaissement
5114 - Chèques postaux	5114 - Chèques postaux à encaisser
5115 - Cartes bancaires à l'encaissement	5115 - Cartes bancaires à l'encaissement
5117 - Chèques impayés	5117 - Chèques impayés
5118 - Effets impayés	5118 - Autres valeurs à l'encaissement
512 - Banques	512 - Banques
5121 - Compte en francs	5121 - Compte en francs
5124 - Compte en monnaies étrangères	5124 - Compte en monnaies étrangères
5129 - Chèques bancaires à payer	
514 - Chèques postaux	514 - Chèques postaux
5141 - Chèques postaux	
5149 - Chèques postaux à payer	
515 - Trésor	515 - Trésor
5151 - Compte au Trésor	5151 - Compte au Trésor
	5154 - Compte en ÉCU
5159 - Chèques à payer	
517 - Compte courant	517 - Autres organismes financiers
518 - Autres organismes financiers	518 - Intérêts courus
53 - CAISSE	**53 - CAISSE**
531 - Caisse	531 - Caisse
532 - Bons UNESCO	
54 - RÉGIES D'AVANCES ET ACCRÉDITIFS	**54 - RÉGIES D'AVANCES ET ACCRÉDITIFS**
541 - Comptables secondaires	541 - Comptables secondaires
543 - Régies d'avances	543 - Régies d'avances
545 - Régies de recettes	545 - Régies de recettes
546 - Avances à l'UGAP	**supprimé : voir compte 4092**
547 - Avances pour achats de rentes	
548 - Avances pour menues dépenses	548 - Avances pour menues dépenses
57 - VIREMENTS INTERNES	
571 - Virements internes de comptes	
575 - Virements internes de fonds	
	58 - VIREMENTS INTERNES
	581 - Virements internes de comptes
	585 - Virements internes de fonds
59 - PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES COMPTES FINANCIERS	**59 - PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES COMPTES FINANCIERS**
590 - Provisions pour dépréciation financière des valeurs mobilières de placement	590 - Provisions pour dépréciation financière des valeurs mobilières de placement
5903 - Actions	5903 - Actions
	5904 - Autres titres conférant un droit de propriété
5906 - Obligations	5906 - Obligations
	5908 - Autres valeurs mobilières et créances assimilées

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
CLASSE 6 - COMPTES DE CHARGES	CLASSE 6 - COMPTES DE CHARGES
60 - ACHATS ET VARIATION DE STOCKS	60 - ACHATS ET VARIATION DE STOCKS
601 - Achats de matières premières	601 - Achats stockés - Matières premières
6010 - Achats de matières premières (compte global)	
	6011 -Matière A
	6012 - Matière B
	6017 - Fournitures A, B, C
602 - Achats d'autres approvisionnements	602 - Achats stockés - Autres approvisionnements
6020 - Achats d'autres approvisionnements (compte global)	
6021 - Matières consommables	6021 - Matières consommables
60211 - Carburants et lubrifiants	60211 - Carburants
6022 - Fournitures consommables	6022 - Fournitures consommables
60221 - Combustibles	60221 - Combustibles
60222 - Produits d'entretien	60222 - Produits d'entretien
60223 - Fournitures d'atelier et d'usine	60223 - Fournitures d'atelier
	60224 - Fournitures de magasin
60225 - Fournitures de bureau	60225 - Fournitures de bureau
	60228 - Autres matières et fournitures consommables
	6026 - Emballages stockés
6027 - Emballages	
603 - Variation des stocks (approvisionnements, marchandises)	603 - Variation des stocks (approvisionnements, marchandises)
6031 - Variation des stocks de matières premières	6031 - Variation des stocks de matières premières (peut être subdivisé suivant le même détail que le compte 601)
60310 - Stock initial	
60319 - Stock final	
6032 - Variation des stocks des autres approvisionnements	6032 - Variation des stocks des autres approvisionnements (peut être subdivisé suivant le même détail que le compte 602)
60320 - Stock initial	
60329 - Stock final	
6037 - Variation des stocks de marchandises	6037 - Variation des stocks de marchandises
60370 - Stock initial	
60379 - Stock final	
	604 - Achats d'études et prestations de services (incorporés aux ouvrages et aux produits)
	605 - Achat de matériel, équipements et travaux (incorporés aux ouvrages et aux produits)
606 - Achats d'approvisionnements non stockés	606 - Achats non stockés de matières et fournitures
6061 - Fournitures non stockables ou non stockées (eau, énergie)	6061 - Fournitures non stockables (eau, énergie)
60611 - Électricité	60611 - Électricité
606111 - Chauffage	
606112 - Éclairage	
606118 - Autres usages	
60612 - Gaz	60612 - Carburants et lubrifiants
606121 - Chauffage	
606128 - Autres usages	
60613 - Carburants et lubrifiants	60613 - Gaz
60614 - Combustibles et autres sources d'énergie	60614 - Chauffage sur réseau
606141 - Chauffage	
606148 - Autres usages	
60617 - Eau	60617 - Eau
	60618 - Autres fournitures non stockables
6063 - Fournitures d'entretien et de petit équipement	6063 - Fournitures d'entretien et de petit équipement
6064 - Fournitures administratives	6064 - Fournitures administratives
6065 - Linge, vêtements de travail	6065 - Linge, vêtements de travail
	6067 - Fournitures et matériels d'enseignement et de recherche
6068 - Autres fournitures	6068 - Autres matières et fournitures non stockées
607 - Achats de marchandises	607 - Achats de marchandises
608 - Frais accessoires d'achat	608 - Frais accessoires d'achat
6081 - Sur achats de matières premières	
60811 - Transports	
60812 - Commissions et courtages	

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
60813 - Assurance-transport	
60814 - Rémunération du transitaire	
6082 -Sur achats d'autres approvisionnements à stocker	
60821- Transports	
60822 - Commissions et courtages	
60823 - Assurance-transport	
60824 - Rémunération du transitaire	
6087 - Sur achats de marchandises	
60871- Transports	
60872 - Commissions et courtages	
60873 - Assurance-transport	
60874 - Rémunération du transitaire	
609 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats	609 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats
6091 - De matières premières	6091 - De matières premières
6092 - D'autres approvisionnements à stocker	6092 - D'autres approvisionnements à stocker
	6094 - D'études et de prestations de services
	6095 - De matériels, équipements et travaux
6096 - D'approvisionnements non stockés	6096 - D'approvisionnements non stockés
6097 - De marchandises	6097 - De marchandises
6098 - Rabais, remises, ristournes obtenus non affectés	6098 - Rabais, remises, ristournes obtenus non affectés
61 - ACHATS DE SOUS-TRAITANCE ET SERVICES EXTÉRIEURS	61 - ACHATS DE SOUS-TRAITANCE ET SERVICES EXTÉRIEURS
611 - Achats de sous-traitance	611 - Sous-traitance générale
612 - Redevances de crédit-bail	612 - Redevances de crédit-bail
6122 - Crédit-bail immobilier (peut être subdivisé comme le compte 21)	6122 - Crédit-bail mobilier (peut être subdivisé comme le compte 21)
6125 - Crédit-bail mobilier (peut être subdivisé comme le compte 21	6125 - Crédit-bail immobilier (peut être subdivisé comme le compte 21
613 - Locations	613 - Locations
6132 - Locations immobilières (peut être subdivisé comme le compte 21)	6132 - Locations immobilières (peut être subdivisé comme le compte 21)
6135 - Locations mobilières (peut être subdivisé comme le compte 21)	6135 - Locations mobilières (peut être subdivisé comme le compte 21)
6138 - Malis sur emballages restitués	6136 - Malis sur emballages restitués
614 - Charges locatives et de copropriété	614 - Charges locatives et de copropriété
6141 - Énergie	
6148 - Autres charges locatives et de copropriété	
615 - Travaux d'entretien et de réparations	615 - Travaux d'entretien et de réparations
6152 - Sur biens immobiliers (à subdiviser comme le compte 21)	6152 - Sur biens immobiliers (à subdiviser comme le compte 21)
6155 - Sur biens mobiliers (à subdiviser comme le compte 21)	6155 - Sur biens mobiliers (à subdiviser comme le compte 21)
	6156 - Maintenance (à subdiviser comme le compte 21)
616 - Primes d'assurance	616 - Primes d'assurance
617 - Études et recherches	617 - Études et recherches
618 - Documentation	618 - Divers
6181 - Documentation générale	6181 - Documentation générale
6183 - Documentation technique	6183 - Documentation technique et bibliothèques
6185 - Frais de colloques, séminaires, conférences	6185 - Frais de colloques, séminaires, conférences
619 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats de sous-traitance et services extérieurs	619 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur services extérieurs
62 - AUTRES SERVICES EXTÉRIEURS (en relation avec l'activité)	62 - AUTRES SERVICES EXTÉRIEURS (en relation avec l'activité)
621 - Personnel intérimaire	621 - Personnel extérieur à l'établissement
	6211 - Personnel intérimaire
	6214 - Personnel prêté à l'établissement
622 - Rémunérations d'intermédiaires et honoraires	622 - Rémunérations d'intermédiaires et honoraires
	6221 - Commissions et courtages sur achats
	6222 - Commissions et courtages sur ventes
6224 - Rémunérations des transitaires	6224 - Rémunérations des transitaires
	6226 - Honoraires
6227 - Honoraires, frais d'actes et de contentieux	6227 - Frais d'actes et de contentieux
6228 - Divers	6228 - Divers

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
623 - Publicité, publications, relations publiques	623 - Publicité, publications, relations publiques
6231 - Annonces et insertions	6231 - Annonces et insertions
6232 - Échantillons	6232 - Échantillons
6233 - Foires et expositions	6233 - Foires et expositions
6236 - Catalogues et imprimés	6236 - Catalogues et imprimés
6237 - Publications	6237 - Publications
6238 - Divers	6238 - Divers
624 - Transports de biens et transports collectifs du personnel	624 - Transports de biens et transports collectifs du personnel
6241 - Transports sur achats	6241 - Transports sur achats
6242 - Transports sur ventes	6242 - Transports sur ventes
6243 - Transports intercentres	6243 - Transports entre établissements ou services
6244 - Transports administratifs	6244 - Transports administratifs
6247 - Transports collectifs du personnel	6247 - Transports collectifs du personnel
6248 - Divers	6248 - Divers
625 - Déplacements, missions et réceptions	625 - Déplacements, missions et réceptions
6251 - Voyages et déplacements du personnel	6251 - Voyages et déplacements du personnel
	6254 - Frais d'inscription aux colloques
6255 - Frais de déménagement	6255 - Frais de déménagement
	6256 - Missions
6257 - Réceptions	6257 - Réceptions
626 - Frais postaux et frais de télécommunications	626 - Frais postaux et frais de télécommunications
627 - Services bancaires et assimilés	627 - Services bancaires et assimilés
6271 - Frais sur titres (achat, vente, garde)	6271 - Frais sur titres (achat, vente, garde)
	6272 - Commissions sur cartes bancaires
	6278 - Autres frais et commissions
628 - Charges externes diverses	628 - Divers
6281 - Concours divers	6281 - Concours divers (cotisations...)
6282 - Travaux, façons et prestations exécutés par l'extérieur	6282 - Blanchissage
62821 - Formation professionnelle continue	
	6283 - Formation continue du personnel de l'établissement
	6284 - Frais de recrutement du personnel
	6285 - Facturation des payes à façon effectuées par les services déconcentrés du Trésor
	6286 - Contrats de nettoyage
	6288 - Autres prestations extérieurs diverses
629 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur autres services extérieurs	629 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur autres services extérieurs
63 - IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES	63 - IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES
631 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (administration des impôts)	631 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (administration des impôts)
6311 - Taxe sur les salaires	6311 - Taxe sur les salaires
6312 - Taxe d'apprentissage	
6313 - Participation des employeurs à la formation professionnelle continue	6313 - Participation des employeurs à la formation professionnelle continue (arts. L 931-20 et L 931-20-1 du code du travail)
6314 - Cotisation 2% pour défaut d'investissement obligatoire dans la construction	
	6318 - Autres
	632 - Charges fiscales sur congés à payer
633 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes)	633 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes)
6331 - Versement de transport	6331 - Versement de transport
6332 - Allocation logement	6332 - Cotisation FNAL
6333 - Participation des employeurs à l'effort de construction (versements à fonds perdus)	6333 - Participation des employeurs à la formation professionnelle continue (arts. L 931-20 et L 931-20-1 du code du travail)
6334 - Participation des employeurs à la formation professionnelle continue	
6335 - Versement libératoire ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage	
	6338 - Autres
635 - Autres impôts, taxes et versements assimilés (administration des impôts)	635 - Autres impôts, taxes et versements assimilés (administration des impôts)

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
6351 - Impôts directs (sauf l'impôt sur les sociétés)	6351 - Impôts directs (sauf l'impôt sur les bénéfices)
63511 - Taxe professionnelle	63511 - Taxe professionnelle
63512 - Taxe foncière	63512 - Taxe foncière
63513 - Autres impôts locaux	63513 - Autres impôts locaux
	63514 - Taxe sur les bureaux de la région Ile de France (article 231 ter du CGI)
	6352 - Taxes sur le chiffre d'affaires non récupérables
6353 - Impôts indirects	6353 - Impôts indirects
6354 - Droits d'enregistrement et de timbre	6354 - Droits d'enregistrement et de timbre
63541 - Taxe différentielle sur les véhicules à moteur	63541 - Droits de mutation
63542 - Chèques bancaires et postaux	63542 - Taxe différentielle sur les véhicules à moteur
6358 - Autres droits	6358 - Autres droits
637 - Autres impôts, taxes et versements assimilés (autres organismes)	637 - Autres impôts, taxes et versements assimilés (autres organismes)
6372 - Taxes perçues par les organismes publics internationaux	6372 - Taxes perçues par les organismes publics internationaux
6374 - Impôts et taxes exigibles à l'étranger	6374 - Impôts et taxes exigibles à l'étranger
6378 - Taxes diverses	6378 - Taxes diverses
64 - CHARGES DE PERSONNEL	64 - CHARGES DE PERSONNEL
641 - Rémunérations du personnel permanent et du personnel sur emplois bloqués	641 - Rémunérations du personnel permanent et du personnel sur emplois bloqués
6411 - Traitements, commissions et remises	6411 - Traitements, commissions et remises
64111 - Traitements du personnel permanent	64111 - Traitements du personnel permanent
641111 - Traitements du personnel administratif	641111 - Traitements du personnel administratif
641112 - Traitements du personnel technique	641112 - Traitements du personnel technique
641113 - Traitements du personnel scientifique	641113 - Traitements du personnel scientifique
641114 - Traitements du personnel artistique	641114 - Traitements du personnel artistique
641115 - Traitements du personnel ouvrier	641115 - Traitements du personnel ouvrier
64112 - Commissions et remises du personnel permanent	64112 - Commissions et remises du personnel permanent
64113 - Traitements du personnel sur emplois bloqués	64113 - Traitements du personnel sur emplois bloqués
641131 - Traitements du personnel administratif	641131 - Traitements du personnel administratif
641132 - Traitements du personnel technique	641132 - Traitements du personnel technique
641133 - Traitements du personnel scientifique	641133 - Traitements du personnel scientifique
641134 - Traitements du personnel artistique	641134 - Traitements du personnel artistique
641135 - Traitements du personnel ouvrier	641135 - Traitements du personnel ouvrier
64114 - Commissions et remises du personnel sur emplois bloqués	64114 - Commissions et remises du personnel sur emplois bloqués
6412 - Congés payés du personnel	6412 - Congés payés du personnel
64121 - Congés payés du personnel permanent	64121 - Congés payés du personnel permanent
64122 - Congés payés du personnel sur emplois bloqués	64122 - Congés payés du personnel sur emplois bloqués
6413 - Indemnités résidentielles	6413 - Indemnités résidentielles
64131 - Indemnités résidentielles du personnel permanent	64131 - Indemnités résidentielles du personnel permanent
64132 - Indemnités résidentielles du personnel sur emplois bloqués	64132 - Indemnités résidentielles du personnel sur emplois bloqués
6414 - Primes et indemnités diverses	6414 - Primes et indemnités diverses
64141 - Primes et indemnités diverses du personnel permanent	64141 - Primes et indemnités diverses du personnel permanent
641411 - Indemnités forfaitaires	641411 - Indemnités forfaitaires
641412 - Indemnités horaires	641412 - Indemnités horaires
641413 - Primes de rendement	641413 - Primes de rendement
641414 - Primes de participation à la recherche	641414 - Primes de participation à la recherche
641415 - Primes de recherche	641415 - Primes de recherche
641416 - Indemnités de technicité	641416 - Indemnités de technicité
641417 - Indemnités informatiques	641417 - Indemnités informatiques

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
641418 - Autres primes et indemnités diverses	641418 - Autres primes et indemnités diverses
6414181 - Indemnités exceptionnelles (ordonnance n° 82-297 du 31.03.1982)	6414181 - Indemnités exceptionnelles (ordonnance n° 82-297 du 31.03.1982)
64142 - Primes et indemnités diverses du personnel sur emplois bloqués	64142 - Primes et indemnités diverses du personnel sur emplois bloqués
641421 - Indemnités forfaitaires	641421 - Indemnités forfaitaires
641422 - Indemnités horaires	641422 - Indemnités horaires
641423 - Primes de rendement	641423 - Primes de rendement
641424 - Primes de participation à le recherche	641424 - Primes de participation à le recherche
641425 - Primes de recherche	641425 - Primes de recherche
641426 - Indemnités de technicité	641426 - Indemnités de technicité
641427 - Indemnités informatiques	641427 - Indemnités informatiques
641428 - Autres primes et indemnités diverses	641428 - Autres primes et indemnités diverses
6414281 - Indemnités exceptionnelles (ordonnance n° 82-297 du 31.03.1982)	6414281 - Indemnités exceptionnelles (ordonnance n° 82-297 du 31.03.1982)
6415 - Indemnités représentatives de frais	6415 - Indemnités représentatives de frais
64151 - Indemnités représentatives de frais du personnel permanent	64151 - Indemnités représentatives de frais du personnel permanent
641511 - Indemnité forfaitaire de représentation	641511 - Indemnité forfaitaire de représentation
641512 - Indemnité de voiture et de bicyclette	641512 - Indemnité de voiture et de bicyclette
641513 - Indemnité de responsabilité	641513 - Indemnité de responsabilité
641515 - Prime de transport	641515 - Prime de transport
641518 - Autres indemnités représentatives de frais	641518 - Autres indemnités représentatives de frais
64152 - Indemnités représentatives de frais du personnel sur emplois bloqués	64152 - Indemnités représentatives de frais du personnel sur emplois bloqués
641521 - Indemnité forfaitaire de représentation	641521 - Indemnité forfaitaire de représentation
641522 - Indemnité de voiture et de bicyclette	641522 - Indemnité de voiture et de bicyclette
641523 - Indemnité de responsabilité	641523 - Indemnité de responsabilité
641525 - Prime de transport	641525 - Prime de transport
641528 - Autres indemnités représentatives de frais	641528 - Autres indemnités représentatives de frais
6416 - Supplément familial de traitement	6416 - Supplément familial de traitement
64161 - Supplément familial de traitement du personnel permanent	64161 - Supplément familial de traitement du personnel permanent
64162- Supplément familial de traitement du personnel sur emplois bloqués	64162- Supplément familial de traitement du personnel sur emplois bloqués
6417 - Indemnités de préavis et de licenciement et allocations pour perte d'emploi	6417 - Indemnités de préavis et de licenciement et allocations pour perte d'emploi
64171 - Indemnités de préavis et de licenciement et allocations pour perte d'emploi du personnel permanent	64171 - Indemnités de préavis et de licenciement et allocations pour perte d'emploi du personnel permanent
	641711 - Indemnités de préavis et de licenciement
	641712 - Allocations pour perte d'emploi
64172 - Indemnités de préavis et de licenciement et allocations pour perte d'emploi du personnel sur emplois bloqués	64172 - Indemnités de préavis et de licenciement et allocations pour perte d'emploi du personnel sur emplois bloqués
	641721 - Indemnités de préavis et de licenciement
	641722 - Allocations pour perte d'emploi
	6418 - Autres rémunérations du personnel permanent et du personnel sur emplois bloqués
	64181 - Revenu de remplacement au titre du congé de fin d'activité (loi n° 96-1093 du 16 décembre 1996)

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
643 - Rémunérations du personnel sur crédits	643 - Rémunérations du personnel sur crédits
6431 - Traitements, commissions et remises du personnel sur crédits	6431 - Traitements, commissions et remises du personnel sur crédits
64311 - Traitements du personnel sur crédits	64311 - Traitements du personnel sur crédits
643111 - Traitements du personnel administratif	643111 - Traitements du personnel administratif
643112 - Traitements du personnel technique	643112 - Traitements du personnel technique
643113 - Traitements du personnel scientifique	643113 - Traitements du personnel scientifique
643114 - Traitements du personnel artistique	643114 - Traitements du personnel artistique
643115 - Traitements du personnel ouvrier	643115 - Traitements du personnel ouvrier
64312 - Commissions et remises du personnel sur crédits	64312 - Commissions et remises du personnel sur crédits
6432 - Congés payés du personnel sur crédits	6432 - Congés payés du personnel sur crédits
6433 - Indemnités résidentielles du personnel sur crédits	6433 - Indemnités résidentielles du personnel sur crédits
6434 - Primes et indemnités diverses du personnel sur crédits	6434 - Primes et indemnités diverses du personnel sur crédits
64341 - Indemnités forfaitaires	64341 - Indemnités forfaitaires
64342 - Indemnités forfaitaires	64342 - Indemnités forfaitaires
64343 - Primes de rendement	64343 - Primes de rendement
64344 - Primes de participation à la recherche	64344 - Primes de participation à la recherche
64345 - Primes de recherche	64345 - Primes de recherche
64346 - Indemnités de technicité	64346 - Indemnités de technicité
64347 - Indemnités informatiques	64347 - Indemnités informatiques
64348 - Autres primes et indemnités diverses	64348 - Autres primes et indemnités diverses
643481 - Indemnité exceptionnelle (ordonnance n° 82-297 du 31 mars 1982)	643481 - Indemnité exceptionnelle (ordonnance n° 82-297 du 31 mars 1982)
6435 - Indemnités représentatives de frais du personnel sur crédits	6435 - Indemnités représentatives de frais du personnel sur crédits
6436 - Supplément familial de traitement du personnel sur crédits	6436 - Supplément familial de traitement du personnel sur crédits
6437 - Indemnités de préavis et de licenciement du personnel sur crédits	6437 - Indemnités de préavis et de licenciement du personnel sur crédits
	6438 - Autres rémunérations du personnel sur crédits
	64381 - Revenu de remplacement au titre du congé de fin d'activité (loi n° 96-1093 du 16 décembre 1996)
644 - Rémunérations du personnel recruté sur conventions	644 - Rémunérations du personnel recruté sur conventions
	6444 - Rémunération du personnel recruté sous contrat "Emploi -jeunes »
6445 - Rémunération du personnel sous contrat "Emploi - Solidarité"	6445 - Rémunération du personnel sous contrat "Emploi - Solidarité"
	6446 - Rémunérations des objecteurs de conscience
	6448 - Autres rémunérations du personnel recruté en application de conventions
645 - Rémunérations diverses, vacations	645 - Charges de Sécurité Sociale et de prévoyance
	6451 - Cotisations à l'URSSAF
	64511 - Sur rémunérations du personnel permanent et sur emplois bloqués
	64513 - Sur rémunérations du personnel sur crédits
	64514 - Sur rémunérations du personnel recruté sur convention
	64515 - Sur rémunérations diverses
	6452 - Cotisations aux mutuelles
	64521 - Sur rémunérations du personnel permanent et sur emplois bloqués
	64523 - Sur rémunérations du personnel sur crédits
	64524 - Sur rémunérations du personnel recruté sur convention
	64525 - Sur rémunérations diverses
	6453 - Cotisations aux caisses de retraites et de pensions civiles
	64532 - Pension civile
	64534 - IRCANTEC

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
	6454 -Cotisation assurance chômage 64541 - Contrats Emploi-solidarité 64542 - Emplois jeunes 6455 - Charges sociales pour congés à payer 6456 - Prestations directes 64561 - Accidents du travail 64562 - Capital décès 64563 - Traitements et indemnités des fonctionnaires en congé longue durée 64568 - Autres prestations directes 6457 - Cotisation horaire forfaitaire RMI 6458 - Cotisations aux autres organismes sociaux
646 - Charges de sécurité sociale et de prévoyance 6461 - Cotisations de sécurité sociale 64611 - Sur rémunération du personnel permanent et sur emplois bloqués 64613 - Sur rémunérations du personnel sur crédits 64614 - ... 64615 - Sur rémunérations diverses 6462 - Cotisations aux mutuelles 6463 - Contribution à la constitution de pension 64631 - Pension civile 64632 - IRCANTEC 6464 - CES - Cotisations assurance chômage, part patronale 6466 - Prestations directes 64661 - Accidents du travail 64662 - Capital décès 64663 - Traitements et indemnités des fonctionnaires en congé de longue durée 64664 - Allocation de logement, prime d'aménagement et de déménagement 64665 - Prestations familiales 64666 - Retraites 64667 - Prestations payées pour le compte du FNAL 64668 - Revenu familial minimum 646682 - Revenu de remplacement (ord. n° 82-297 du 31 mars 1982) 6467 - Cotisation horaire forfaitaire RMI	646 - Rémunérations diverses (vacations, ...)
647 - Autres charges sociales 6471 - Oeuvres sociales	647 - Autres charges sociales 6471 - Oeuvres sociales 6478 - Divers
	648 - Autres charges de personnel
65 - AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE	**65 - AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE**
651 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires 6511 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques et procédés 6516 - Droits d'auteurs et de reproduction 6518 - Autres droits et valeurs similaires	651 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires 6511 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques et procédés 6516 - Droits d'auteurs et de reproduction 6518 - Autres droits et valeurs similaires
652 -Contrôle financier	652 -Contrôle financier
653 - Conseils et assemblées	653 - Conseils et assemblées
	654 - Charges sur créances irrécouvrables
655 - Charges sur conventions et autres ressources affectées 6551 - Contrats de recherche 6552 - Recherche subventionnée par l'État 6555 - Formation professionnelle continue 6556 - Premières formations technologiques et professionnelles 6557 - Dons et legs 6558 - Autres ressources affectées	655 - Quote-part de résultat sur opérations faites en commun (GIE)
657 - Charges spécifiques	657 - Charges spécifiques
658 - Diverses autres charges de gestion courante 6583 - Charges de gestion provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs	658 - Diverses autres charges de gestion courante 6581 - Frais de gestion sur ressources affectées 6583 - Charges de gestion provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
66 - CHARGES FINANCIÈRES	**66 - CHARGES FINANCIÈRES**
661 - Charges d'intérêts	661 - Charges d'intérêts
6611 - Intérêts des emprunts et des dettes	6611 - Intérêts des emprunts et des dettes
	6616 - Intérêts bancaires sur opérations de financement (escompte)
	6618 - Autres charges d'intérêts
	66181 - Intérêts des dettes commerciales
	665 - Escomptes accordés
666 - Pertes de change	666 - Pertes de change
667 - Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement	667 - Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement
668 - Autres charges financières	668 - Autres charges financières
6681 - Commissions sur bons UNESCO	
6683 - Charges financières provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs	6683 - Charges financières provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs
	6685- Charges financières provenant de l'encaissement de chèques vacances
67 - CHARGES EXCEPTIONNELLES	**67 - CHARGES EXCEPTIONNELLES**
671 - Charges exceptionnelles sur opérations de l'exercice	671 - Charges exceptionnelles sur opérations de gestion
6711 - Dons	6711 - Pénalités sur contrats ou conventions
6712 - Subventions accordées	6712 - Pénalités, amendes fiscales ou pénales
6713 - Pénalités et amendes fiscales ou pénales	6713 - Dons, libéralités
6714 - Pénalités sur marchés	6714 - Créances devenues irrécouvrables
6715 - Créances de l'exercice devenues irrécouvrables	6715 - Subventions accordées
	6716 - Déficits ou débets admis en décharge ou en remise gracieuse
	6717 - Intérêts sur débets admis en remise gracieuse
6718 - Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion de l'exercice	6718 - Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion
	67181 - Rappels d'impôt (autres qu'impôts sur les bénéfices)
	67182 - Charges exceptionnelles provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs
674 - Charges exceptionnelles sur opérations de gestion des exercices antérieurs	
6743- Charges exceptionnelles provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs	
6745 - Créances des exercices antérieurs devenues irrécouvrables	
6747 - Rappels d'impôts (autres qu'impôts sur les bénéfices)	
6748 - Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion des exercices antérieurs	
675 - Valeurs comptables des éléments d'actif cédés (charges sur opérations en capital)	675 - Valeurs comptables des éléments d'actif cédés (charges sur opérations en capital)
6751 - Immobilisations incorporelles	6751 - Immobilisations incorporelles
6752 - Immobilisations corporelles	6752 - Immobilisations corporelles
6756 - Immobilisations financières	6756 - Immobilisations financières
6758 - Autres éléments d'actif	6758 - Autres éléments d'actif
678 - Autres charges exceptionnelles sur opérations en capital	678 - Autres charges exceptionnelles
68 - DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET AUX PROVISIONS	**68 - DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET AUX PROVISIONS**
681 - Dotations aux amortissements et aux provisions - Charges d'exploitation	681 - Dotations aux amortissements et aux provisions - Charges d'exploitation
6811 - Dotations aux amortissements sur immobilisations	6811 - Dotations aux amortissements sur immobilisations
68111 - Immobilisations incorporelles	68111 - Immobilisations incorporelles
681111 - Frais d'établissement (même ventilation que le compte 201)	681111 - Frais d'établissement (même ventilation que le compte 201)
681113 - Frais de recherche et de développement	681113 - Frais de recherche et de développement
681115 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, droits et valeurs similaires	681115 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, droits et valeurs similaires

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
681116 - Droit au bail	681116 - Droit au bail
681118 - Autres immobilisations incorporelles	681118 - Autres immobilisations incorporelles
68112 - Immobilisations corporelles	68112 - Immobilisations corporelles
681122 - Agencements, aménagements de terrains	681122 - Agencements, aménagements de terrains
681123 - Constructions (à subdiviser comme le compte 213)	681123 - Constructions (à subdiviser comme le compte 213)
	681124 - Constructions sur sol d'autrui (à subdiviser comme le compte 214)
681125 - Installations techniques, matériel et outillage (à subdiviser comme le compte 215)	681125 - Installations techniques, matériel et outillage (à subdiviser comme le compte 215)
681126 - Collections	
681128 - Autres immobilisations corporelles (à subdiviser comme le compte 218)	681128 - Autres immobilisations corporelles (à subdiviser comme le compte 218)
6812 - Dotations aux amortissements des charges à répartir (à subdiviser comme le compte 481)	6812 - Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir (à subdiviser comme le compte 481)
6813 -Dotations aux provisions pour dépréciation des immobilisations	
68131 - Immobilisations incorporelles	
68132 - Immobilisations corporelles	
6814 - Dotations aux provisions pour dépréciation des actifs circulants (autres que VMP)	
68143 - Stocks en cours	
68144 - Créances	
6815 - Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation	6815 - Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation
68151 - Provisions pour risques	
681511 - Provisions pour litiges	
681515 - Provisions pour pertes de change	
68157 - Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices	
681571 - Provisions pour grosses réparations	
68158 - Autres provisions pour risques et charges	
	6816 - Dotations aux provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles
	68161 - Immobilisations incorporelles
	68162 - Immobilisations corporelles
	6817 - Dotations aux provisions pour dépréciation des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement)
686 - Dotations aux amortissements et aux provisions - Charges financières	686 - Dotations aux amortissements et aux provisions - Charges financières
6861 - Dotations aux amortissements des primes de remboursement et des obligations	
6863 - Dotations aux provisions pour dépréciation	
68636 - Des immobilisations financières	
68638 -Des valeurs mobilières de placement	
6865 - Dotations aux provisions pour risques et charges financiers	6865 - Dotations aux provisions pour risques et charges financiers
	6866 - Dotations aux provisions pour dépréciation des éléments financiers
	68662 - Immobilisations financières
	68665 - Valeurs mobilières de placement
687 - Dotations aux amortissements et aux provisions - Charges exceptionnelles	687 - Dotations aux amortissements et aux provisions - Charges exceptionnelles
6871 - Dotations aux amortissements exceptionnels sur immobilisations	6871 - Dotations aux amortissements exceptionnels sur immobilisations
6873 - Dotations aux provisions pour dépréciation	
6875 - Dotations aux provisions pour risques et charges exceptionnels	6875 - Dotations aux provisions pour risques et charges exceptionnels

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
	6876 - Dotations aux provisions pour dépréciation exceptionnelle
69 - IMPÔTS SUR LES BÉNÉFICES ET IMPÔTS ASSIMILES	69 - IMPÔTS SUR LES BÉNÉFICES ET IMPÔTS ASSIMILES
695 - Impôts sur les bénéfices	695 - Impôts sur les bénéfices 697 - Imposition forfaitaire annuelle
CLASSE 7 - COMPTES DE PRODUITS	CLASSE 7 - COMPTES DE PRODUITS
70 - VALEURS DE PRODUITS FABRIQUES, PRESTATIONS DE SERVICES, MARCHANDISES	70 - VALEURS DE PRODUITS FABRIQUES, PRESTATIONS DE SERVICES, MARCHANDISES
701 - Ventes de produits finis	701 - Ventes de produits finis
702 - Ventes de produits intermédiaires	702 - Ventes de produits intermédiaires
703 - Ventes de produits résiduels	703 - Ventes de produits résiduels
7031 - Vente de produits résiduels	
7035 - Vente d'emballages récupérables non identifiables	
704 - Travaux	704 - Travaux
705 - Études	705 - Études
706 - Prestations de services	706 - Prestations de services
707 - Ventes de marchandises	707 - Ventes de marchandises
708 - Produits des activités annexes	708 - Produits des activités annexes
7081 - Produits des services exploités dans l'intérêt du personnel	7081 - Produits des services exploités dans l'intérêt du personnel
7082 - Commissions	7082 - Commissions et courtages
7083 - Locations diverses	7083 - Locations diverses
7084 - Mise à disposition de personnel facturée	7084 - Mise à disposition de personnel facturée
7085 - Ports facturés aux clients	7085 - Ports et frais accessoires facturés aux clients
7086 - Bonis sur reprises d'emballages consignés	7086 - Bonis sur reprises d'emballages consignés
	7087 - Publications
7088 - Autres produits d'activités annexes	7088 - Autres produits d'activités annexes
709 - Rabais, remises et ristournes accordés par l'établissement	709 - Rabais, remises et ristournes accordés par l'établissement
7091 - Sur ventes de produits finis	7091 - Sur ventes de produits finis
7092 - Sur ventes de produits intermédiaires	7092 - Sur ventes de produits intermédiaires
7093 - Sur ventes de produits résiduels	7093 - Sur ventes de produits résiduels
7094 - Sur travaux	7094 - Sur travaux
7095 - Sur études	7095 - Sur études
7096 - Sur prestations de services	7096 - Sur prestations de services
7097 - Sur ventes de marchandises	7097 - Sur ventes de marchandises
7098 - Sur produits des activités annexes	7098 - Sur produits des activités annexes
71 - PRODUCTION STOCKÉE (variation de l'exercice)	71 - PRODUCTION STOCKÉE (variation de l'exercice)
713 - En-cours de production de biens	713 - Variation des stocks (en-cours de production, produits)
7130 - En cours de production de biens (variation), compte global	
7131 - Produits en cours	
71310 - Stock final	
71319 -Stock initial	
	7133 - Variation des en-cours de production de biens
	7134 - Variation des en-cours de production de services
7135 - Travaux en cours	7135 - Variation des stocks de produits
71350 - Stock final	
71359 -Stock initial	
714 - En cours de production de services (variation)	
7140 - En cours de production de services (variation) Compte global	
7141 - Études en cours	
71410 - Stock final	
71419 -Stock initial	
7145 - Prestations de services en cours	
71450 - Stock final	
71459 -Stock initial	

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
715 - Stocks de produits (variation)	
7150 - Stocks de produits (variation) Compte global	
7151 - Produits intermédiaires	
71510 - Stock final	
71519 -Stock initial	
7155 - Produits finis	
71550 - Stock final	
71559 -Stock initial	
7158 - Produits résiduels	
71580 - Stock final	
71589 -Stock initial	
72 - PRODUCTION IMMOBILISÉE	72 - PRODUCTION IMMOBILISÉE
724 - Immobilisations incorporelles (à subdiviser comme le compte 20)	724 - Immobilisations incorporelles (à subdiviser comme le compte 20)
725 - Immobilisations corporelles (à subdiviser comme le compte 21)	725 - Immobilisations corporelles (à subdiviser comme le compte 21)
74 - SUBVENTIONS D'EXPLOITATION	74 - SUBVENTIONS D'EXPLOITATION
741 - État	741 - État
7411 - Ministères de tutelle (titre III du budget de l'État)	7411 - Ministères de tutelle (titre III du budget de l'État)
74111 - Subventions pour le personnel	74111 - Subventions pour le personnel
74113 - Subventions de fonctionnement	74113 - Subventions de fonctionnement
74115 - Subventions pour l'incidence de l'assujettissement à la TVA	74115 - Subventions pour l'incidence de l'assujettissement à la TVA
7413 - Ministères de tutelle (titre VI du budget de l'État)	7413 - Ministères de tutelle (titre VI du budget de l'État)
74131 - Subventions pour soutien de programme	74131 - Subventions pour soutien de programme
74132 - Subventions pour contrats d'études	74132 - Subventions pour contrats d'études
74133 - Subventions pour actions thématiques programmées	74133 - Subventions pour actions thématiques programmées
7415 - Ministères autres que de tutelle	7418 - Ministères autres que de tutelle
	74186 - Participation de l'État à la rémunération des objecteurs de conscience
	74188 - Autres
744 - Collectivités publiques et organismes internationaux	744 - Collectivités publiques et organismes internationaux
7445 - CNASEA	7445 - CNASEA
74451 - Rémunération CNASEA au titre des CES	74451 - Rémunération CNASEA au titre des CES
74452 - Frais de formation CNASEA au titre des CES	74452 - Frais de formation CNASEA au titre des CES
	74453 - Aide de l'Etat versée par le CNASEA au titre des emplois jeunes
745 - Fonds de concours	
746 - Dons et legs	746 - Dons et legs
748 - Autres subventions d'exploitation	748 - Autres subventions d'exploitation
7481- Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage	7481- Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage
	7482 - Produits des ressources affectées
	7488 - Autres
75 - AUTRES PRODUITS DE GESTION COURANTE	75 - AUTRES PRODUITS DE GESTION COURANTE
751 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires	751 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires
7511 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques et procédés, droits et valeurs similaires	7511 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques et procédés, droits et valeurs similaires
7516 - Droits d'auteur et de reproduction	7516 - Droits d'auteur et de reproduction
7518 - Autres droits et valeurs similaires	7518 - Autres droits et valeurs similaires
752 - Revenus des immeubles non affectés aux activités professionnelles	752 - Revenus des immeubles non affectés aux activités de l'établissement
755 - Produits sur conventions et autres ressources affectées	755 - Quote-part de résultats sur opérations faites en commun (GIE)
7551 - Contrats de recherche	
7552 - Recherches subventionnées par l'État	
7555 - Formation professionnelle continue	
7556 - Premières formations technologiques et professionnelles	
7557 - Dons et legs	

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
7558 - Autres ressources affectées	
757 - Produits spécifiques	757 - Produits spécifiques
758 - Divers autres produits de gestion courante	758 - Divers autres produits de gestion courante
	7581 - Frais de gestion sur ressources affectées
7583 - Produits de gestion courante provenant de l'annulation de mandats des exercices antérieurs	7583 - Produits de gestion courante provenant de l'annulation de mandats des exercices antérieurs
	7584 - Frais de poursuite et de contentieux
	7588 - Autres
76 - PRODUITS FINANCIERS	76 - PRODUITS FINANCIERS
761 - Produits de participation	761 - Produits de participation
7611- Revenus des titres de participation	7611- Revenus des titres de participation
7616 - Revenus sur autres formes de participation	7616 - Revenus sur autres formes de participation
	7617 - Revenus des créances rattachées à des participations
762 - Produits des autres immobilisations financières	762 - Produits des autres immobilisations financières
7621 - Revenus des titres immobilisés	7621 - Revenus des titres immobilisés
7624 - Revenus des prêts	7624 - Revenus des prêts
	7627 - Revenus des créances immobilisées
763 - Revenus des autres créances	763 - Revenus des autres créances
	7638 - Revenus sur créances diverses
764 - Revenus des valeurs mobilières de placement	764 - Revenus des valeurs mobilières de placement
765 - Escomptes obtenus	765 - Escomptes obtenus
766 - Gains de change	766 - Gains de change
767 - Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement	767 - Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement
768 - Autres produits financiers	768 - Autres produits financiers
7683 - Produits financiers provenant de l'annulation de mandats des exercices antérieurs	7683 - Produits financiers provenant de l'annulation de mandats des exercices antérieurs
	7688 - Autres
77 - PRODUITS EXCEPTIONNELS	77 - PRODUITS EXCEPTIONNELS
771 - Produits exceptionnels sur opérations de gestion de l'exercice	771 - Produits exceptionnels sur opérations de gestion
	7711 - Dédits et pénalités perçus sur achats et ventes
	7712 - Dégrèvements d'impôts (autres qu'impôts sur les bénéfices)
7713 - Libéralités reçues	7713 - Libéralités reçues
	7714 - Intérêts issus d'arrêtés de débets
	7715 - Condamnations pécuniaires prononcées par le juge des comptes
	7716 - Recouvrements sur créances admises en non-valeur
	7717 - Dettes atteintes par la prescription quadriennale
7718 - Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion de l'exercice	7718 - Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion
	77182 - Produits exceptionnels provenant de l'annulation de mandats des exercices antérieurs
774 - Produits exceptionnels sur opérations de gestion des exercices antérieurs	
7743 - Produits exceptionnels provenant de l'annulation de mandats des exercices antérieurs	
7745 - Rentrées sur créances admises en non-valeur	
7746 - Dettes atteintes par la déchéance quadriennale	
7747 - Dégrèvements d'impôts (autres qu'impôts sur les bénéfices)	
7748 - Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion des exercices antérieurs	
775 - Produits des cessions d'éléments d'actif	775 - Produits des cessions d'éléments d'actif
7751 - Immobilisations incorporelles	7751 - Immobilisations incorporelles
7752 - Immobilisations corporelles	7752 - Immobilisations corporelles
7756 - Immobilisations financières	7756 - Immobilisations financières
7758 - Autres éléments d'actif	7758 - Autres éléments d'actif
	776 - Produits issus de la neutralisation des amortissements
777 - Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice	777 - Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice
778 - Autres produits sur opérations exceptionnelles en capital	778 - Autres produits exceptionnels

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
78 - REPRISES SUR AMORTISSEMENTS ET PROVISIONS	78 - REPRISES SUR AMORTISSEMENTS ET PROVISIONS
781 - Reprises sur amortissements et provisions (à inscrire dans les produits d'exploitation)	781 - Reprises sur amortissements et provisions (à inscrire dans les produits d'exploitation)
7811 - Reprises sur amortissements des immobilisations	7811 - Reprises sur amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles
78111 - Immobilisations incorporelles	78111 - Immobilisations incorporelles
78112 - Immobilisations corporelles	78112 - Immobilisations corporelles
7813 - Reprises sur provisions pour dépréciation des immobilisations	
78131 - Immobilisations incorporelles	
78132 - Immobilisations corporelles	
7814 - Reprises sur provisions pour dépréciation des actifs circulants	
78143 - Stocks et en cours	
78144 - Créances	
7815 - Reprises sur provisions pour risques et charges d'exploitation	7815 - Reprises sur provisions pour risques et charges d'exploitation
	7816 - Reprises sur provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles
	78161 - Immobilisations incorporelles
	78162 - Immobilisations corporelles
	7817 - Reprises sur provisions pour dépréciation des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement)
786 - Reprises sur provisions (à inscrire dans les produits financiers)	786 - Reprises sur provisions (à inscrire dans les produits financiers)
7863 - Reprise sur provisions des dépréciations	
78636 - Des immobilisations financières	
78638 - Des valeurs mobilières de placement	
7865 - Reprises sur provisions pour risques et charges financiers	7865 - Reprises sur provisions pour risques et charges financiers
	7866 - Reprises sur provisions pour dépréciation des éléments financiers
	78662 - Immobilisations financières
	78665 - Valeurs mobilières de placement.
787 - Reprises sur provisions (à inscrire dans les produits exceptionnels)	787 - Reprises sur provisions (à inscrire dans les produits exceptionnels)
7873 - Reprises sur provisions pour dépréciation	
7875 - risques et charges exceptionnels	7875 - Reprises sur provisions pour risques et charges exceptionnels
	7876 - Reprises sur provisions pour dépréciation exceptionnelle
79 - TRANSFERTS DE CHARGES	79 - TRANSFERTS DE CHARGES
791 - Transferts de charges à des comptes de bilan (autres que les comptes d'immobilisations)	791 - Transferts de charges d'exploitation
796 - Transferts de charges imputables à d'autres comptes de charges	796 - Transferts de charges financières
	797 - Transferts de charges exceptionnelles
CLASSE 8 - COMPTES SPÉCIAUX	CLASSE 8 - COMPTES SPÉCIAUX
80 - ENGAGEMENTS HORS BILAN	80 - ENGAGEMENTS HORS BILAN
801 - Engagements donnés par l'établissement	801 - Engagements donnés par l'établissement
8011 - Avals, cautions, garanties	8011 - Avals, cautions, garanties
8016 - Redevances crédit-bail restant à courir	8016 - Redevances crédit-bail restant à courir
80161 - Crédit-bail mobilier	80161 - Crédit-bail mobilier
80165 - Crédit-bail immobilier	80165 - Crédit-bail immobilier
8018 - Autres engagements donnés	8018 - Autres engagements donnés
802 - Engagements reçus par l'établissement	802 - Engagements reçus par l'établissement
8021 - Avals, cautions, garanties	8021 - Avals, cautions, garanties
8026 - Engagements reçus pour utilisation en crédit-bail	8026 - Engagements reçus pour utilisation en crédit-bail
80261 - Crédit-bail mobilier	80261 - Crédit-bail mobilier
80265 - Crédit-bail immobilier	80265 - Crédit-bail immobilier

ANNEXE N° 1 (suite et fin)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
8028 - Autres engagements reçus	8028 - Autres engagements reçus
803 - Programmes	803 - Autorisations de programmes
804 - Crédits de paiement	804 - Engagements juridiques
805 - Engagements	805 - Crédits de paiement
806 - Mandatements	806 - Engagements comptables annuels
	807 - Mandatements
	809 - Contrepartie des engagements
	8091 - Contrepartie des engagements donnés par l'établissement
	8092 - Contrepartie des engagements reçus par l'établissement
81 à 85 : comptes à utiliser éventuellement pour la consolidation des bilans et des comptes	86 - VALEURS INACTIVES
	861 - Comptes de position : titres et valeurs en portefeuille
	862 - Comptes de position : titres et valeurs chez les correspondants
	863 - Comptes de prise en charge
88 - VALEURS INACTIVES	88 - RÉSULTAT EN INSTANCE D'AFFECTATION (facultatif)
881 - Comptes de position : titres et valeurs en portefeuille	
8811 -	
8812 -	
882 - Comptes de position : titres et valeurs chez les correspondants	
8821 -	
8822 -	
883- Comptes de prise en charge	
8831 - Établissement	
8832 -	
8835 - Tiers	
	89 - BILAN (facultatif)
	890 -Bilan d'ouverture
	891 -Bilan de clôture

ANNEXE N° 2 : État de concordance des postes du bilan pour le passage à la nouvelle nomenclature comptable

Pour les comptes de bilan, le passage d'une nomenclature à l'autre doit être effectué selon les modalités suivantes :

les soldes créditeurs des comptes de la nomenclature 1982 sont repris en balance d'entrée au crédit des comptes de la nouvelle nomenclature ,

les soldes débiteurs des comptes de la nomenclature 1982 sont repris en balance d'entrée au débit des comptes de la nouvelle nomenclature ;

le tableau ci-après établit la concordance entre les deux nomenclatures.

Cas particulier du compte 102

Suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle procédure d'amortissements neutralisés mise en place pour les biens dont la charge de renouvellement n'incombe pas à l'établissement, les subdivisions du compte 102 de la nouvelle nomenclature sont mouvementées :

en débit, par le solde débiteur du compte 1069 ;

en crédit, par le solde créditeur des subdivisions du compte 102, (hormis le compte 1025 « Dons et legs en capital », repris au compte 1035),

le solde constituant ainsi la balance d'entrée des subdivisions du compte 102.

Cas particulier du compte 10693 Dépréciation des immobilisations acquises

Le solde débiteur du compte 10693 doit être repris en balance d'entrée du compte 139 Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat (soldes débiteurs).

Néanmoins, dans le cas où des immobilisations acquises sur fonds propres auraient fait l'objet de l'amortissement pour ordre prévu par l'instruction M 91 version 1982, le solde débiteur du compte 10693 doit être repris au débit du compte 10682 « Réserves facultatives ». Cette procédure doit rester exceptionnelle et être mise en oeuvre pour la seule opération de passage d'une nomenclature à l'autre. A compter du 1er janvier 1999, les immobilisations acquises sur fonds propres doivent faire l'objet d'amortissements non neutralisés.

ANNEXE N° 2 (suite)

TABLEAU DE CONCORDANCE

31 décembre 1998			1er janvier 1999		
COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur	COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur
CLASSE 1 102 Apports			CLASSE 1 102 Biens mis à disposition des établissements 103 Biens remis en pleine propriété aux établissements		
1021 Dotation			1021 Dotation *et ses subdivisions* 1031 Fonds propres		
1022 Complément de dotation (État)			1022 Complément de dotation (État) *et ses subdivisions* 1032 Autres compléments de dotation - Etat		
1023 Complément de dotation (organismes autres que l'État)			1023 Complément de dotation - Autres organismes *et ses subdivisions* 1033 Autres compléments de dotation - Autres organismes		
1025 Dons et legs en capital			1035 Dons et legs en capital		
1027 Affectation			1027 Affectation *et ses subdivisions*		
105 Écarts de réévaluation			105 Écarts de réévaluation		
1051 Réserve spéciale de réévaluation			10682 Réserves facultatives		
1052 Écarts de réévaluation libre			1052 Écarts de réévaluation libre		
106 Réserves			106 Réserves		
1062 Réserves facultatives			10682 Réserves facultatives		
10621 Établissement			106821 Établissement		
10624 Services spéciaux			106824 Services spéciaux		
1068 Autres réserves			1068 Autres réserves 10681 Réserve de propre assureur		

ANNEXE N° 2 (suite)

31 décembre 1998			1er janvier 1999		
COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur	COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur
1069 Dépréciation de l'actif 10692 Dépréciation des immobilisations remises en dotation ou en affectation 10693 Dépréciation des immobilisations acquises			10211 Biens remis en dotation et dont la charge de renouvellement n'incombe pas à l'établissement 10221 Biens remis en complément de dotation et dont la charge de renouvellement n'incombe pas à l'établissement 10231 Biens remis en complément de dotation et dont la charge de renouvellement n'incombe pas à l'établissement 10271 Biens remis en affectation et dont la charge de renouvellement n'incombe pas à l'établissement 139 Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat (compte 139)		
110 Report à nouveau (solde créditeur) 1101 Établissement 1104 Services spéciaux			110 Report à nouveau (solde créditeur)		
119 Report à nouveau (solde débiteur 1191 Établissement 1194 Services spéciaux			119 Report à nouveau (solde débiteur		
120 Résultat net de l'exercice (solde créditeur) 1201 Établissement 1204 Services spéciaux 129 Résultat net de l'exercice (solde débiteur) 1291 Établissement 1294 Services spéciaux			120 Résultat net de l'exercice (solde créditeur) 129 Résultat net de l'exercice (solde débiteur)		
131 Subventions d'équipement			131 Subventions d'équipement		
1311 État			1311 État		
1314 Collectivités publiques et organismes internationaux			1312 Région 1313 Départements 1314 Communes et groupements de communes 1315 Autres collectivités et établissements publics 1316 Union européenne 1317 Autres organismes		

ANNEXE N° 2 (suite)

31 décembre 1998			1er janvier 1999		
COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur	COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur
1315 Fonds de concours			1311 État 1312 Région 1313 Départements 1314 Communes et groupements de communes 1315 Autres collectivités et établissements publics 1316 Union européenne 1317 Autres organismes		
1318 Autres subventions d'équipement reçues			1318 Autres		
13181 Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage			13181 Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage		
138 Autres subventions d'investissement reçues			138 Autres subventions d'investissement 1382 Recettes d'investissement reçues des ressources affectées 1388 Autres		
139 Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat (solde débiteur)			139 Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat (solde débiteur)		
1391 Subventions d'équipement			1391 Subventions d'équipement		
13911 État			13911 État		
13914 Collectivités publiques et organismes internationaux 13914 Collectivités publiques et organismes internationaux (suite)			13912 Région 13913 Départements 13914 Communes et groupements de communes 13915 Autres collectivités et établissements publics 13916 Union européenne 13917 Autres organismes		
13915 Fonds de concours			13911 État 13912 Région 13913 Départements 13914 Communes et groupements de communes 13915 Autres collectivités et établissements publics 13916 Union européenne 13917 Autres organismes		
13918 Autres subventions d'équipement reçues			13918 Autres subventions d'investissement		

ANNEXE N° 2 (suite)

31 décembre 1998			1er janvier 1999		
COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur	COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur
139181 Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage			139181 Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage		
1398 Autres subventions d'investissement reçues			1398 Autres subventions d'investissement 13982 Recettes d'investissement reçues des ressources affectées 13988 Autres		
151 Provisions pour risques			151 Provisions pour risques		
1511 Provisions pour litiges			1511 Provisions pour litiges		
1515 Provisions pour pertes de change			1515 Provisions pour pertes de change		
157 Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices			157 Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices		
1571 Provisions pour grosses réparations			1572 Provisions pour grosses réparations		
158 Autres provisions pour risques et charges			158 Autres provisions pour charges 1582 Provisions pour charges sociales et fiscales sur congés à payer		
162 Emprunts obligataires 1621 Échéances à long terme 1627 Echéances à moyen terme 1628 Échéances à court terme			Ces comptes ne devraient pas présenter de solde		
164 Emprunts auprès des établissements de crédit 1641 Échéances à long terme 1647 Échéances à moyen terme 1648 Échéances à court terme			164 Emprunts auprès des établissements de crédit		
165 Dépôts et cautionnements reçus 1651 Remboursables à long terme 1657 Remboursables à moyen terme 1658 Remboursables à court terme			165 Dépôts et cautionnements reçus 1651 Dépôts 1655 cautionnements		
167 Avances de l'État et des collectivités publiques 1671 Échéances à long terme 1677 Échéances à moyen terme 1678 Échéances à court terme			167 Emprunts et dettes assortis de conditions particulières 1674 Avances de l'État et des collectivités publiques		

ANNEXE N° 2 (suite)

31 décembre 1998			1er janvier 1999		
COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur	COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur
168 Autres emprunts et dettes assimilées 1681 Échéances à long terme 1687 Échéances à moyen terme 1688 Échéances à court terme 16881 CNAF - Avances pour prêts aux jeunes ménages			168 Autres emprunts et dettes assimilées		
16888 Autres échéances à court terme 168888 Intérêts courus non échus			1688 Intérêts courus		
169 Primes de remboursement des obligations 1690 Amortissement des primes de remboursement des obligations 1699 Primes de remboursement des obligations			Ces comptes ne devraient pas présenter de solde		
CLASSE 2 201 Frais d'établissement 2012 Frais de premier établissement 20121 Frais de prospection 20122 Frais de publicité			CLASSE 2 201 Frais d'établissement		
203 Frais de recherche et de développement			203 Frais de recherche et de développement		
205 Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires			205 Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires 2053 Logiciels 20531 Logiciels acquis ou sous-traités 20532 Logiciels créés 2058 Autres concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires		
206 Droit au bail			206 Droit au bail		
208 Autres immobilisations incorporelles			208 Autres immobilisations incorporelles		
211 Terrains			211 Terrains		

ANNEXE N° 2 (suite)

31 décembre 1998			1er janvier 1999		
COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur	COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur
2116 Terrains reçus en dotation ou en affectation			2111 Terrains nus 21116 Terrains nus reçus en dotation ou en affectation 2112 Terrains aménagés 21126 Terrains aménagés reçus en dotation ou en affectation 2115 Terrains bâtis 21156 Terrains bâtis reçus en dotation ou en affectation		
2117 Terrains acquis			2111 Terrains nus 21117 Terrains nus acquis 2112 Terrains aménagés 21127 Terrains aménagés acquis 2115 Terrains bâtis 21157 Terrains bâtis acquis		
212 Agencements - Aménagements de terrains			212 Agencements - Aménagements de terrains		
213 Constructions			213 Constructions 214 Constructions sur le sol d'autrui		
2132 Constructions reçues en dotation ou en affectation			2131 Bâtiments 21316 Bâtiments affectés ou reçus en dotation 2141 Bâtiments sur sol d'autrui 21416 Bâtiments sur sol d'autrui affectés ou reçus en dotation		
2133 Constructions acquises			21317 Bâtiments acquis 21417 Bâtiments sur sol d'autrui acquis		
2135 Installations générales, agencements, aménagements des constructions 21351 Installations d'eau 21352 Installations d'électricité 213521 Installations d'électricité 213525 Installations d'électricité équipées pour économiser l'énergie 21353 Installations de vapeur 213531 Installations de vapeur 213535 Installations de vapeur équipées pour économiser l'énergie			2135 Installations générales, agencements, aménagements des constructions 21356 Installations générales, agencements, aménagements des constructions affectées ou reçues en dotation 21357 Installations générales, agencements, aménagements des constructions acquises 21358 Installations générales, agencements, aménagements des autres constructions		

ANNEXE N° 2 (suite)

31 décembre 1998			1er janvier 1999		
COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur	COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur
21354 Installations de gaz 213541 Installations de gaz 213545 Installations de gaz équipées pour économiser l'énergie 21355 Installations de chauffage 213551 Installations de chauffage 213555 Installations de chauffage équipées pour économiser l'énergie 21356 Installations de chargement et de déchargement (monte-charge, ascenseur) 213561 Installations de chargement et de déchargement 213565 Installations de chargement et de déchargement équipées pour économiser l'énergie 21358 Autres installations générales agencements et aménagements des constructions			2145 Installations générales, agencements, aménagements des constructions sur sol d'autrui 21456 Installations générales, agencements, aménagements des constructions affectées ou reçues en dotation sur sol d'autrui 21457 Installations générales, agencements, aménagements des constructions sur sol d'autrui acquises		
215 Installations techniques, matériels et outillage 2151 Installations complexes spécialisées			215 Installations techniques, matériels et outillage 2153 Installations à caractère spécifique 21536 Installations à caractère spécifique affectées ou remises en dotation 21537 Installations à caractère spécifique acquises 21538 Autres installations à caractère spécifique		
2153 Installations à caractère spécifique			2153 Installations à caractère spécifique 21536 Installations à caractère spécifique affectées ou remises en dotation 21537 Installations à caractère spécifique acquises 21538 Autres installations à caractère spécifique		
2154 Matériel 2157 Outillage			2154 Matériel 21546 Matériel affecté ou remis en dotation 21547 Matériel acquis 21548 Autre matériel 2155 Outillage 21556 Outillage affecté ou remis en dotation		

ANNEXE N° 2 (suite)

31 décembre 1998			1er janvier 1999		
COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur	COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur
2157 Outillage (suite)			21557 Outillage acquis 21558 Autre outillage 2157 Agencements et aménagements du matériel et outillage 21576 Agencements et aménagements du matériel et outillage affecté ou remis en dotation 21577 Agencements et aménagements du matériel et outillage acquis 21578 Agencements et aménagements des autres matériel et outillage		
216 Collections			216 Collections		
218 Autres immobilisations corporelles			218 Autres immobilisations corporelles		
2181 Installations générales, agencements et aménagements divers (dans des constructions dont l'établissement n'est pas propriétaire ou affectataire ou qu'il n'a pas reçues en dotation)			2181 Installations générales, agencements et aménagements divers (dans des constructions dont l'établissement n'est pas propriétaire ou affectataire ou qu'il n'a pas reçues en dotation)		
21811 Installations d'eau 21812 Installations d'électricité 218121 Installations d'électricité 218125 Installations d'électricité équipées pour économiser l'énergie 21813 Installations de vapeur 218131 Installations de vapeur 218135 Installations de vapeur équipées pour économiser l'énergie 21814 Installations de gaz 218141 Installations de gaz 218145 Installations de gaz équipées pour économiser l'énergie 21815 Installations de chauffage 218151 Installations de chauffage 218155 Installations de chauffage équipées pour économiser l'énergie 21816 Installations de chargement et de déchargement (monte-charge, ascenseur) 218161 Installations de chargement et de déchargement			21816 Installations générales, agencements et aménagements divers affectés ou remis en dotation 21817 Installations générales, agencements et aménagements divers acquis 21818 Autres installations générales, agencements et aménagements divers		

ANNEXE N° 2 (suite)

31 décembre 1998			1er janvier 1999		
COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur	COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur
218165 Installations de chargement et de déchargement équipées pour économiser l'énergie 21818 Autres installations générales, agencements et aménagements divers			21816 Installations générales, agencements et aménagements divers affectés ou remis en dotation 21817 Installations générales, agencements et aménagements divers acquis 21818 Autres installations générales, agencements et aménagements divers		
2182 Matériel de transport			2182 Matériel de transport		
21821 Matériel de transport 21825 Matériel de transport équipé pour économiser l'énergie			21826 Matériel de transport affecté ou remis en dotation 21827 Matériel de transport acquis 21828 Autre matériel de transport		
2183 Matériel de bureau et informatique			2183 Matériel de bureau et matériel informatique		
21831 Matériel de bureau			21831 Matériel de bureau 218316 Matériel de bureau affecté ou remis en dotation 218317 Matériel de bureau acquis 218318 Autre matériel de bureau		
21832 Matériel mécanographique 21833 Matériel informatique 218331 Matériel de télégestion 218332 Matériel de saisie de l'information 218333 Matériel de traitement			21832 Matériel informatique 218326 Matériel informatique affecté ou remis en dotation 218327 Matériel informatique acquis 218328 Autre matériel informatique		
21836 Matériel de servitude 218361 Matériel de manutention et de façonnage 218362 Matériel de régulation et de conversion du courant électrique			2188 Matériels divers 21886 Matériels divers affecté ou remis en dotation 21887 Matériels divers acquis 21888 Autre matériels divers		
2184 Mobilier			2184 Mobilier 21846 Mobilier affecté ou remis en dotation 21847 Mobilier acquis 21848 Autre mobilier		
2186 Emballages récupérables identifiables			2186 Emballages récupérables		
231 Immobilisations corporelles en cours			231 Immobilisations corporelles en cours 2312 Terrains 2313 Constructions 2314 Constructions sur le sol d'autrui		

ANNEXE N° 2 (suite)

31 décembre 1998			1er janvier 1999		
COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur	COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur
231 Immobilisations corporelles en cours (suite)			2315 Installations techniques, matériels et outillages 2318 Autres immobilisations corporelles		
237 Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles			237 Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles		
238 Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles			238 Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles 2382 Terrains 2383 Constructions 2384 Constructions sur le sol d'autrui 2385 Installations techniques, matériels et outillages 2388 Autres immobilisations corporelles		
261 Titres de participation et parts dans des associations, syndicats et organismes divers			261 Titres de participation		
266 Autres formes de participation			266 Autres formes de participation		
271 Titres immobilisés (droit de propriété)			271 Titres immobilisés (droit de propriété)		
2711 Actions			2711 Actions		
2718 Autres titres			2718 Autres titres		
272 Titres immobilisés (droit de créance)			272 Titres immobilisés (droit de créance)		
2721 Obligations			2721 Obligations		
2722 Bons			2722 Bons		
274 Prêts			274 Prêts		
2743 Prêts au personnel 27431 Récupérables à long terme 274311 Prêts consentis aux jeunes ménages			2743 Prêts au personnel		
2743111 Accession à la propriété			27431 Accession à la propriété		
27437 Récupérables à moyen terme 274371 Prêts consentis aux jeunes ménages			2743 Prêts au personnel		
2743711 Accession à la propriété			27431 Accession à la propriété		
2743712 Équipement mobilier et ménager			27432 Équipement mobilier et ménager		

ANNEXE N° 2 (suite)

31 décembre 1998			1er janvier 1999		
COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur	COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur
2743713 Frais de location de logement			27433 Frais annexes à la location d'un logement		
27438 Récupérables à court terme 274381 Prêts consentis aux jeunes ménages			2743 Prêts au personnel		
2743811 Accession à la propriété			27431 Accession à la propriété		
2743812 Équipement mobilier et ménager			27432 Équipement mobilier et ménager		
2743813 Frais de location de logement			27433 Frais annexes à la location d'un logement		
2748 Autres prêts 27481 Récupérables à long terme 274811 Prêts gagés 274814 Prêts non gagés 27487 Récupérables à moyen terme 274871 Prêts gagés 274874 Prêts non gagés 27488 Récupérables à court terme 274881 Prêts gagés 274884 Prêt non gagés			2748 Autres prêts		
275 Dépôts et cautionnements versés 2751 Récupérables à long terme 2752 Récupérables à moyen terme 2758 Récupérables à court terme			275 Dépôts et cautionnements versés 2751 Dépôts 2755 Cautionnements		
277 Autres créances immobilisées			276 Autres créances immobilisées		
2778 Intérêts courus non échus 27782 Sur titres immobilisés (droit de créance) 27784 Sur prêts			2768 Intérêts courus		
280 Amortissements des immobilisations incorporelles			280 Amortissements des immobilisations incorporelles		
2801 Frais d'établissement			2801 Frais d'établissement		
2803 Frais de recherche et de développement			2803 Frais de recherche et de développement		
2805 Concessions et droits similaires, brevets, licences, droits et valeurs similaires			2805 Concessions et droits similaires, brevets, licences, droits et valeurs similaires		
2806 Droit au bail			Ce compte ne devrait pas avoir de solde		
2808 Autres immobilisations incorporelles			2808 Autres immobilisations incorporelles		

ANNEXE N° 2 (suite)

31 décembre 1998			1er janvier 1999		
COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur	COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur
281 Amortissements des immobilisations corporelles 2812 Agencements et aménagements de terrains (même ventilation que le compte 212)			281 Amortissements des immobilisations corporelles 2812 Agencements et aménagements de terrains (même ventilation que le compte 212)		
2813 Constructions (même ventilation que le compte 213)			2813 Constructions (même ventilation que le compte 213) 2814 Constructions sur le sol d'autrui		
2815 Installations techniques, matériels industriels et outillage (même ventilation que le compte 215)			2815 Installations techniques, matériels industriels et outillage (même ventilation que le compte 215)		
2818 Autres immobilisations corporelles (même ventilation que le compte 218)			2818 Autres immobilisations corporelles (même ventilation que le compte 218)		
281 bis Dépréciation des immobilisations corporelles *et ses subdivisions*			284 Amortissements des immobilisations corporelles dont la charge de renouvellement n'incombe pas à l'établissement *et ses subdivisions*		
290 Provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles			290 Provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles		
2905 Marques, procédés, droits et valeurs similaires			2905 Marques, procédés, droits et valeurs similaires		
2906 Droit au bail			2906 Droit au bail		
2908 Autres immobilisations incorporelles			2908 Autres immobilisations incorporelles		
291 Provisions pour dépréciation des immobilisations corporelles			291 Provisions pour dépréciation des immobilisations corporelles 2911 Terrains		
296 Provisions pour dépréciation de participations et créances rattachées à des participations 2961 Titres de participation dans les associations, syndicats et organismes divers			296 Provisions pour dépréciation de participations et créances rattachées à des participations 2961 Titres de participation dans les associations, syndicats et organismes divers		
2966 Autres formes de participation			2966 Autres formes de participation		
297 Provisions pour dépréciation des autres immobilisations financières			297 Provisions pour dépréciation des autres immobilisations financières		

ANNEXE N° 2 (suite)

31 décembre 1998			1er janvier 1999		
COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur	COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur
2971 Titres immobilisés (droit de propriété) 29711 Actions 29718 Autres titres			2971 Titres immobilisés (droit de propriété)		
2972 Titres immobilisés (droit de créance) 29721 Obligations 29722 Bons			2972 Titres immobilisés (droit de créance)		
2974 Prêts			2974 Prêts		
29743 Prêts au personnel			29743 Prêts au personnel 297431 Accession à la propriété 297432 Équipement mobilier et ménager 297433 Frais annexes à la location d'un logement 297434 Acquisition de véhicules 297438 Autres prêts au personnel		
29748 Autres prêts			29748 Autres prêts		
2975 Dépôts et cautionnements			2975 Dépôts et cautionnements 29751 Dépôts 29752 Cautionnements		
CLASSE 3 31 - 32 Stocks et approvisionnements			CLASSE 3 31 Matières premières et fournitures 32 Autres approvisionnements		
310 Matières premières			311 Matière A 312 Matière B 317 Fournitures A, B, C		
320 Autres approvisionnements			32 Autres approvisionnements		
321 Matières consommables			321 Matières consommables		
3211 Carburants et lubrifiants			3211 Carburants 3228 Autres fournitures consommables		
322 Fournitures consommables			322 Fournitures consommables		
3221 Combustibles 3222 Produits d'entretien			3221 Combustibles 3222 Produits d'entretien		
3223 Fournitures d'atelier et d'usine			3223 Fournitures d'atelier		
3225 Fournitures de bureau			3225 Fournitures de bureau		
327 Emballages			326 Emballages		

ANNEXE N° 2 (suite)

31 décembre 1998			1er janvier 1999		
COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur	COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur
33 En cours de production de biens 330 En cours de production de biens (compte global)			33 En cours de production de biens		
331 Produits en cours			331 Produits en cours		
335 Travaux en cours			335 Travaux en cours		
34 En cours de production de service 340 En cours de production de service (compte global)			34 En cours de production de service		
341 Études en cours			341 Études en cours		
345 Prestations de services en cours			345 Prestations de services en cours		
350 Stocks de produits			35 Stocks de produits		
351 Produits intermédiaires			351 Produits intermédiaires		
355 Produits finis			355 Produits finis		
358 Produits résiduels (ou matières de récupération) 3581 Déchets 3585 Rebuts 3586 Matières de récupérations			358 Produits résiduels		
370 Stocks de marchandises			371 Marchandise A 372 Marchandise B		
390 Provisions pour dépréciation des stocks et en cours			39 Provisions pour dépréciation des stocks et en cours		
3910 Provisions pour dépréciation des matières premières			391 Provisions pour dépréciation des matières premières et fournitures		
3920 Provisions pour dépréciation des autres approvisionnements			392 Provisions pour dépréciation des autres approvisionnements		
3930 Provisions pour dépréciation des en cours de production de biens			393 Provisions pour dépréciation des en cours de production de biens		
3940 Provision pour dépréciation des en cours de production de services			394 Provision pour dépréciation des en cours de production de services		
3950 Provision pour dépréciation des stocks de produits 3970 Provisions pour dépréciation des stocks de marchandises			395 Provision pour dépréciation des stocks de produits 397 Provisions pour dépréciation des stocks de marchandises		
CLASSE 4 401 Fournisseurs ordinaires			CLASSE 4 401 Fournisseurs		

ANNEXE N° 2 (suite)

31 décembre 1998			1er janvier 1999		
COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur	COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur
4011 Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations - Exercice précédent			4011 Fournisseurs - Exercice précédent		
4012 Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations - Exercice courant			4012 Fournisseurs - Exercice courant		
4016 Garanties constituées par les titulaires de marchés 4017 Retenues de garantie et opposition			4017 Retenues de garantie et opposition		
403 Fournisseurs - Effets à payer			403 Fournisseurs - Effets à payer		
404 Fournisseurs d'immobilisations			404 Fournisseurs d'immobilisations		
4041 Fournisseurs d'immobilisations - Exercice précédent			4041 Fournisseurs d'immobilisations - Exercice précédent		
4042 Fournisseurs d'immobilisations - Exercice courant			4042 Fournisseurs d'immobilisations - Exercice courant		
4046 Garanties constituées par les titulaires de marchés 4047 Retenues de garantie et oppositions			4047 Fournisseurs d'immobilisations - Retenues de garantie et oppositions		
405 Fournisseurs d'immobilisations - Effets à payer			405 Fournisseurs d'immobilisations - Effets à payer		
408 Fournisseurs - Charges à payer			408 Fournisseurs - Factures non parvenues		
409 Fournisseurs débiteurs			409 Fournisseurs débiteurs 4091 Avances et acomptes versés sur commandes		
4096 Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre			4096 Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre		
4098 Rabais, remises, ristournes à obtenir - Avoirs non encore reçus			4098 Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus		
411			411 Clients divers		
4111 ... Exercices antérieurs			4111 Clients - Exercices antérieurs		
4112 ... Exercice courant 4117 ... Retenues de garantie			4112 Clients divers - Exercice courant 4117 Retenues de garantie		
412 Créances contentieuses			416 Créances contentieuses		

ANNEXE N° 2 (suite)

31 décembre 1998			1er janvier 1999		
COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur	COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur
413 Effets à recevoir sur ventes de biens ou de prestations de service			413 Clients - Effets à recevoir sur ventes de biens ou de prestations de service		
418 ... Ordres de recettes à établir			418 Clients - Ordres de recettes à établir		
419 ... créditeurs			419 Clients créditeurs		
4191 .... Avances et acomptes reçus sur commandes en cours			4191 Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes en cours		
4196 ... Dettes pour emballages et matériels consignés			4196 Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés		
4198 ... Rabais, remises, ristournes à accorder - avoirs à établir			4198 Clients - Rabais, remises, ristournes à accorderet autres avoirs à établir		
421 Rémunérations dues au personnel			421 Rémunérations dues au personnel		
4211 Exercice précédent			4211 Exercice précédent		
4212 Exercice courant			4212 Exercice courant		
422 Oeuvres sociales			422 Oeuvres sociales		
423 Prêts consentis au personnel			423 Prêts consentis au personnel		
425 Avances et acomptes au personnel			425 Avances et acomptes au personnel		
427 Oppositions			427 Personnel - Oppositions		
428 Charges à payer			428 Personnel - Charges à payer et produits à recevoir		
4282 Dettes provisionnées pour congés payés			4282 Dettes provisionnées pour congés payés		
4288 Autres charges à payer			4286 Autres charges à payer		
429 Déficits et débets des comptables et des régisseurs			429 Déficits et débets des comptables et des régisseurs		
4291 Déficits constatés			4291 Déficits constatés		
42911 Comptables			42911 Comptables		
42912 Régisseurs			42912 Régisseurs		
4294 Débets 42941 Comptables 42942 Régisseurs 4294 Débets (suite) 42941 Comptables (suite) 42942 Régisseurs (suite)			4294 Débets émis par arrêté du ministre 42941 Comptables 42942 Régisseurs 4295 Débets émis par jugement ou arrêt du juge des comptes 42951 Comptables 42952 Régisseurs		

ANNEXE N° 2 (suite)

31 décembre 1998			1er janvier 1999		
COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur	COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur
431 Sécurité sociale			431 Sécurité sociale		
4311 Cotisations patronales			4311 Cotisations patronales		
43111 Exercice précédent			43111 Exercice précédent		
43112 Exercice courant			43112 Exercice courant		
4312 Cotisations ouvrières			4312 Cotisations ouvrières		
43121 Exercice précédent			43121 Exercice précédent		
43122 Exercice courant			43122 Exercice courant		
432 IRCANTEC 4321 Exercice précédent 4322 Exercice courant			4374 IRCANTEC		
433 Opérations particulières avec la CNAF 4331 Prêts accordés aux jeunes ménages 43311 Remises de dettes 433111 Remises de prêts pour survenance ou adoption d'un enfant 433112 Remises de prêts pour précarité de la situation d'un débiteur 4332 Compte courant			4378 Divers		
437 Autres organismes sociaux			437 Autres organismes sociaux		
4371 Contribution exceptionnelle de solidarité			4371 Contribution exceptionnelle de solidarité		
4372 Contribution de solidarité			ce compte ne devrait pas présenter de solde		
4373 Contribution sociale généralisée			4373 Contribution sociale généralisée		
438 Charges à payer et produits à recevoir			438 Organismes sociaux - Charges à payer et produits à recevoir		
4381 Charges à payer			4382 Charges sociales sur congés à payer 4386 Autres charges à payer		
4384 Produits à recevoir			4387 Produits à recevoir		
441 État et autres collectivités publiques - Subventions à recevoir			441 État et autres collectivités publiques - Subventions à recevoir		
4411 Subventions d'investissement			4411 Subventions d'investissement		
4417 Subventions d'exploitation			4417 Subventions d'exploitation		

ANNEXE N° 2 (suite)

31 décembre 1998			1er janvier 1999		
COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur	COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur
443 Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux			443 Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux 4431 Créance sur l'État résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA 443 ... 4435 Opérations particulières avec le CNASEA 44353 Aide de l'Etat versée par le CNASEA au titre des emplois jeunes 44356 Charges à payer sur CES 44357 Produits à recevoir sur CES 4438 Intérêts courus sur créance sur l'État résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA		
444 Impôt sur les bénéfices			444 Impôt sur les bénéfices		
445 Taxes sur le chiffre d'affaires			445 État - Taxes sur le chiffre d'affaires		
4451 TVA déductible			4456 TVA déductible 44562 TVA déductible sur immobilisations 445621 TVA déductible sur immobilisations France 445622 TVA déductible sur immobilisations intra-communautaires 445623 TVA déductible sur immobilisations - Autres pays 44566 TVA déductible sur autres biens et services 445661 TVA déductible sur autres biens et services France 445662 TVA déductible sur autres biens et services intra-communautaires 445662 TVA déductible sur autres biens et services - Autres pays		
4455 TVA à décaisser			4455 TVA à décaisser		
4457 TVA collectée par l'établissement			4457 TVA collectée par l'établissement		

ANNEXE N° 2 (suite)

31 décembre 1998			1er janvier 1999		
COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur	COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur
4458 TVA à régulariser ou en attente 4458 TVA à régulariser ou en attente (suite)			4458 TVA à régulariser ou en attente 44581 Acomptes - Régime simplifié d'imposition 44583 Remboursement de TVA demandé 44584 TVA récupérée d'avance 44587 TVA sur facturation à établir		
447 Autres impôts, taxes et versements assimilés			447 Autres impôts, taxes et versements assimilés		
4471 Contribution au remboursement de la dette sociale			4471 Contribution au remboursement de la dette sociale		
4477 Contributions et retenues pour pensions civiles			4372 Contributions et retenues pour pensions civiles		
4478 Divers autres impôts, taxes et versements assimilés			4478 Divers autres impôts, taxes et versements assimilés		
448 Charges à payer et produits à recevoir			448 État et autres collectivités publiques - Charges à payer et produits à recevoir		
4481 Charges à payer			4482 Charges fiscales sur congés à payer 4486 Autres charges à payer		
4484 Produits à recevoir			4487 Produits à recevoir		
45 Services à comptabilité distincte			185 Opérations de trésorerie inter-services		
461 Créances sur cessions d'immobilisations et de valeurs mobilières de placement			462 Créances sur cessions d'immobilisations 465 Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement		
463 Autres comptes débiteurs - ordres de recettes à recouvrer 4631 Exercices antérieurs 4632 Exercice courant			463 Autres comptes débiteurs - Ordres de recettes ou ordres de reversement à recouvrer		
466 Autres comptes créditeurs - mandats à payer 4661 Exercice précédent 4662 Exercice courant			466 Autres comptes créditeurs 4661 Mandats à payer 46611 Exercice précédent 46612 Exercice courant		
4663 Virements à réimputer			4663 Virements à réimputer		
4664 excédents de versement à rembourser			4664 Excédents de versement à rembourser		
4667 Oppositions			4667 Oppositions		
4668 Ordres de paiement			4668 Avis de paiement		

ANNEXE N° 2 (suite)

31 décembre 1998			1er janvier 1999		
COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur	COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur
467 Autres comptes débiteurs ou créditeurs			467 Autres comptes débiteurs ou créditeurs		
4674 Taxe d'apprentissage			4674 Taxe d'apprentissage		
468 Produits à recevoir et charges à payer			468 Produits à recevoir et charges à payer		
4681 Produits à recevoir			4687 Produits à recevoir		
4682 Produits à recevoir sur conventions et autres ressources affectées			4684 Produits à recevoir sur ressources affectées		
4685 Charges à payer			4686 Charges à payer		
4686 Charges à payer sur conventions et autres ressources affectées			4682 Charges à payer sur ressources affectées		
471 Recettes à classer			471 Recettes à classer		
4711 Recettes des comptables supérieurs du trésor à classer			4711 Recettes des comptables supérieurs du trésor à classer		
4715 Recettes des régisseurs à vérifier			4715 Recettes des régisseurs à vérifier		
4718 Autres recettes à classer			4712 Recettes des comptables secondaires à vérifier 4713 Recettes perçues avant émission du titre 4718 Autres recettes à classer		
472 Dépenses à classer et à régulariser			472 Dépenses à classer et à régulariser		
4721 dépenses payées avant ordonnancement			4721 dépenses payées avant ordonnancement		
4723 Dépenses des régisseurs à vérifier			4725 Dépenses des régisseurs à vérifier		
4728 Autres dépenses à régulariser			4722 Dépenses des comptables secondaires à vérifier 4728 Autres dépenses à régulariser		
473 Recettes et dépenses à transférer			473 Recettes et dépenses à transférer		
4731 Recettes à transférer			4731 Recettes à transférer		
4735 Dépenses à transférer			4735 Dépenses à transférer		
474 Obligataires 4741 Obligations échues à rembourser 4742 Coupons à payer			ces comptes ne devraient pas présenter de solde		
476 Différences de conversion sur opérations en devises - Actif			476 Différences de conversion sur opérations en devises - Actif		

ANNEXE N° 2 (suite)

31 décembre 1998			1er janvier 1999		
COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur	COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur
4761 Diminution des créances			4761 Diminution des créances		
4762 Augmentation des dettes			4762 Augmentation des dettes		
4768 Différences compensées par couverture de change			4768 Différences compensées par couverture de change		
477 Différences de conversion sur opérations en devises - Passif 4771 Augmentation des créances			477 Différences de conversion sur opérations en devises - Passif 4771 Augmentation des créances		
4772 Diminution des dettes			4772 Diminution des dettes		
4778 Différences compensées par couverture de change			4778 Différences compensées par couverture de change		
478 Indemnités à recevoir pour sinistres			478 Autres comptes transitoires		
481 Charges à répartir sur plusieurs exercices			481 Charges à répartir sur plusieurs exercices 4811 Charges différées		
4812 Charges à étaler 48121 Grosses réparations 48123 Études informatiques 48128 Autres charges à étaler			4818 Charges à étaler		
4816 Frais d'émission des emprunts			Ce compte ne devrait pas présenter de solde		
486 Charges constatées d'avance			486 Charges constatées d'avance		
487 Produits constatés d'avance			487 Produits constatés d'avance		
488 Compte de répartition périodique des charges et des produits 4886 Compte de répartition périodique des charges 4887 Compte de répartition périodique des produits			Ce compte ne devrait pas présenter de solde		
491 Provisions pour dépréciation financière des comptes de ... 4912 Provisions pour dépréciation des créances contentieuses des ...			491 Provisions pour dépréciation financière des comptes de clients et étudiants		
496 Provisions pour dépréciation des comptes de débiteurs divers 4961 Dépréciation des créances sur cessions d'immobilisations et de valeurs mobilières de placement			496 Provisions pour dépréciation des comptes de débiteurs divers 4962 Créances sur cessions d'immobilisations 4965 Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement		
CLASSE 5 503 Actions			CLASSE 5 503 Actions		

ANNEXE N° 2 (suite)

31 décembre 1998			1er janvier 1999		
COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur	COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur
506 Obligations 5061 Titres de rentes sur l'État et valeurs assimilées 5065 Autres obligations			506 Obligations		
507 Bons du trésor			507 Bons du trésor et bons de caisse à court terme		
508 Autres valeurs mobilières de placement conférant un droit de créance			508 Autres valeurs mobilières et créances assimilées 5081 Autres valeurs mobilières		
5088 Intérêts courus non échus			5088 Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées		
511 Coupons échus, chèques et effets à l'encaissement			511 Valeurs à l'encaissement		
5111 Coupons échus			5118 Autres valeurs à l'encaissement		
5112 Chèques bancaires			5112 Chèques bancaires à encaisser		
5114 Chèques postaux			5114 Chèques postaux à encaisser		
5115 Cartes bancaires à l'encaissement			5115 Cartes bancaires à l'encaissement		
5117 Chèques impayés			5117 Chèques impayés		
5118 Effets impayés			5118 Autres valeurs à l'encaissement		
512 Banques			512 Banques		
5121 Compte en francs			5121 Compte en francs		
5124 Compte en monnaies étrangères			5124 Compte en monnaies étrangères		
5129 Chèques bancaires à payer			Ce compte ne devrait pas présenter de solde		
514 Chèques postaux 5141 Chèques postaux 5149 Chèques postaux à payer			514 Chèques postaux		
515 Trésor			515 Trésor		
5151 Compte au trésor			5151 Compte au trésor		
5154 Compte en Ecu			5154 Compte en Ecu		
5159 Chèques à payer			Ce compte ne devrait pas présenter de solde		
517 Compte courant			185 Opérations de trésorerie inter-services		
518 Autres organismes financiers			517 Autres organismes financiers		

ANNEXE N° 2 (suite et fin)

31 décembre 1998			1er janvier 1999		
COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur	COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur
531 Caisse			531 Caisse		
532 Bons UNESCO			Ce compte ne devrait pas présenter de solde		
541 Comptables secondaires			181 Compte de liaison 541 Comptables secondaires		
543 Régies d'avances			543 Régies d'avances		
545 Régies de recettes			545 Régies de recettes		
546 Avances à l'UGAP			4092 Avances à l'UGAP		
547 Avances pour achats de rentes 548 Avances pour menues dépenses			548 Avances pour menues dépenses		
571 Virements internes de comptes			581 Virements internes de comptes		
575 Virements internes de fonds			585 Virements internes de fonds		
590 Provisions pour dépréciation financières de valeurs mobilières de placement			590 Provisions pour dépréciation financières de valeurs mobilières de placement		
5903 Actions			5903 Actions		
5906 Obligations			5906 Obligations		

ANNEXE N° 3 : Glossaire : notions de terminologie

A

ACHATS (prix)

Un achat représente la valeur exprimée en unité monétaire d'une transaction avec un tiers. Il implique un transfert de propriété du fournisseur à l'établissement ou la reconnaissance d'un service rendu, ainsi qu'un paiement de valeur équivalente et convenu au préalable. Il peut être exprimé hors taxes (HT) ou toutes taxes comprises (TTC).

ACHATS CONSOMMÉS

Montant des achats de matière premières et/ou de marchandises d'une période, exprimé hors taxes ou non, selon les divisions concernées, plus les stocks de matières premières et/ou marchandises de début de cette période, moins lesdits stocks en fin de cette même période (= variation de stock).

ACOMPTE OU AVANCE

Ces termes recouvrent le paiement ou l'encaissement fractionné d'une dette ou d'une créance.

Les acomptes consentis sont des sommes versées à un fournisseur au fur et à mesure de l'avancement de travaux (cas des marchés par exemple) commandés à ce fournisseur. Les acomptes sont versés en fonction des termes prévus dans les contrats relatifs aux marchés ou dans certaines commandes :

acompte mensuel sur la base de 1/12ème ;

acompte ou avance sur salaire.

Les avances correspondent à des procédures spécifiques liées :

à l'exécution des marchés ;

au paiement d'avances sur salaires.

ACOMPTES RECUS

Les acomptes reçus sont des sommes versées par des clients à l'établissement. Ces acomptes peuvent être déterminés en fonction d'un pourcentage, ou selon un échéancier prévu dans un contrat, par exemple :

acompte de subvention - Etat ;

acompte sur contrat de recherche ou d'expérimentation.

ACTIF (DU BILAN)

Partie gauche du bilan où sont regroupés tous les éléments du patrimoine ayant une valeur économique positive. Il comprend essentiellement trois grandes masses successives :

l'actif immobilisé ;

l'actif circulant ;

les charges à répartir sur plusieurs exercices.

Il comporte quatre colonnes :

les trois premières intéressent l'exercice clos et indiquent respectivement :

le montant brut de chaque poste ;

ANNEXE N° 3 (suite)

le montant cumulé des amortissements pour dépréciation et des provisions pour dépréciation (à déduire) ;

le montant net ;

la quatrième rappelle le montant net de chaque poste à la clôture de l'exercice précédent.

Les postes de l'actif ne se succèdent plus, comme dans l'ancien plan, dans l'ordre de liquidité croissante.

L'annexe prévoit un état permettant d'établir leur degré de liquidité.

ACTIF CIRCULANT

Ensemble des actifs correspondant à des éléments du patrimoine qui, en raison de leur destination ou de leur nature, n'ont pas vocation à rester durablement dans l'établissement, sauf exception, le plus souvent liés à des particularités d'activités.

Il comprend :

les stocks et en cours ;

les avances et acomptes versés sur commandes ;

les créances autres que celles qui sont comprises dans les immobilisations financières ;

les valeurs mobilières de placement ;

les charges constatées d'avance ;

les disponibilités.

L'actif circulant ne doit pas comporter de créances à plus d'un an, celles-ci devant être intégrées dans l'actif immobilisé.

Il ne comprend pas également les charges à répartir sur plusieurs exercices, les primes de remboursement d'obligations ni les écarts de conversion actif.

ACTIF IMMOBILISÉ

Ensemble des biens et valeurs destinés à rester durablement dans l'établissement.

Il est composé :

des immobilisations incorporelles ;

des immobilisations corporelles ;

des immobilisations financières.

ACTION

Une action est un titre de propriété représentant la part de capital détenue par une personne physique ou morale dans une société.

ACTIVITÉ D'EXPLOITATION

Division de l'unité comptable pour laquelle il peut être tenu un compte d'exploitation élémentaire distinct.

ANNEXE N° 3 (suite)

AFFACTURAGE (FACTORING)

L'entreprise cède les créances sur ses clients à un spécialiste moyennant une rémunération forfaitaire.

Le spécialiste prend à sa charge non seulement la comptabilité, mais le recouvrement, le crédit, le contentieux éventuel et le risque de non paiement.

AFFECTATION (COMPTABILITÉ GÉNÉRALE)

Mise à disposition, au profit de l'établissement, de biens meubles ou immeubles du domaine privé des collectivités territoriales ou de l'Etat. L'affectation entraine l'inscription du bien concerné au bilan et une dépréciation qui incombe à l'affectataire.

AFFECTATION (COMPTABILITÉ ANALYTIQUE)

Inscription "immédiate", sans calcul intermédiaire, d'une charge à un compte de coût. Par extension le mot affectation est également employé lorsque des charges peuvent être prises en compte par des centres d'analyse sans répartition préalable.

AFFECTATION - NON AFFECTATION

Principe du droit budgétaire concernant la non affectation des recettes par rapport aux dépenses, qui tend à la clarté financière par une vue globale des comptes et non fragmentée en rapprochements partiels.

Des exceptions :

certaines subventions relevant d'utilisations très précises ;

ressources affectées s'appuyant sur un contrat écrit, ayant un objet précis quant à l'utilisation des moyens et prévoyant le remboursement des fonds non utilisés en fin de contrat.

AGENCEMENTS ET AMENAGEMENTS

Travaux destinés à mettre en état d'utilisation les diverses immobilisations de l'établissement, essentiellement les terrains et les bâtiments.

AGIO

Ensemble des frais grevant dans certains cas une opération bancaire. Il comprend un intérêt, une commission, des frais et des taxes.

AMORTISSEMENT DES IMMOBILISATIONS

Réduction jugée irréversible, répartie sur une période déterminée, du montant porté à certains postes du bilan (par exemple : amortissement pour dépréciation d'éléments d'actif, amortissement d'un emprunt).

Constat de la diminution de valeur d'une immobilisation effectué en fonction de critères économiques et fiscaux déterminant en particulier la durée et la méthode. Il est constaté par des opérations budgétaires.

Dans les établissements publics nationaux à caractère administratif, lorsque la charge du renouvellement d'une immobilisation n'est pas supportée par l'établissement, l'amortissement pratiqué sur cette immobilisation fait l'objet d'une neutralisation par imputation à un compte de produits exceptionnels.

ANNEXE N° 3 (suite)

AMORTISSEMENT DEROGATOIRES

Amortissements ou fractions d'amortissements ne correspondant pas à l'objet normal d'un amortissement pour dépréciation et comptabilisés en application de textes particuliers, notamment fiscaux.

Ils font partie des provisions réglementées.

ANALYSE FINANCIERE

Evaluation de l'établissement, étude de sa situation patrimoniale, de sa structure (ratios), de ses résultats, de sa gestion, de son évolution. Elle implique une attitude critique, constituant une aide à la décision.

ANNEXE

Ensemble de documents prévus par le plan comptable dont certains doivent paraître obligatoirement avec les documents de synthèse à la fin de chaque exercice (bilan et compte de résultat).

Ce sont notamment :

- le tableau de financement ;
- l'état des échéances, créances et dettes ;
- le tableau d'affectation des résultats ;
- le tableau des résultats antérieurs ;
- ...

APPROVISIONNEMENTS

Objets et substances achetés pour la formation des biens et services à vendre ou à immobiliser, ils comprennent les matières premières, les matières consommables, les emballages.

ARRHES

Versement d'une partie du prix à payer par l'acheteur au vendeur. Mais le contrat n'est pas définitif et chaque partie peut se dégager. L'acheteur en abandonnant les arrhes qu'il a versés et le vendeur en remboursant une somme double.

ANNEXE N° 3 (suite)

AUTOFINANCEMENT

Différence entre la capacité d'autofinancement et la fraction de profit distribué, susceptible de financer l'investissement ou l'accroissement du fonds de roulement.

Il correspond en fait à la somme des dotations aux amortissements et aux provisions (moins les reprises) augmentée de la masse du résultat non distribué.

Dans les établissements publics, les notions de capacité d'autofinancement et d'autofinancement son confondues.

AVAL

Garantie conjointe et solidaire donnée sur un effet de commerce par une personne physique ou morale qui s'engage à en payer le montant si l'effet n'est pas payé par le signataire à la date convenue.

AVOIR

C'est une créance en argent ou en nature, reconnue à un partenaire, à la suite de l'octroi d'une remise, du retour du produit ou d'une erreur reconnue dans la facturation : avoir client ou avoir fournisseur.

B

BALANCE DES COMPTES DE GRAND LIVRE

Document indiquant à un moment donné les bilans d'entrée, les débits et les crédits comptabilisés au titre de l'exercice et les soldes débiteurs et créditeurs de tous les comptes de l'établissement. La balance de fin d'année permet d'établir le compte de résultat et le bilan. Elle regroupe l'ensemble des comptes et sous-comptes utilisés, au niveau le plus fin de la nomenclature.

BESOIN

Terme de comptabilité et d'analyse financière qui désigne :

- soit un besoin de capitaux nécessaires aux opérations d'exploitation : il s'agit en fait d'un besoin en fonds de roulement ;
- soit un besoin de trésorerie.

BÂTIMENTS

Sont considérés comme tels les fondations et leurs appuis, les murs, les planchers, les toitures, ainsi que les aménagements faisant corps avec eux, à l'exclusion de ceux qui peuvent en être facilement détachés ou encore de ceux qui, en raison de leur nature et de leur importance, justifient une inscription distincte en comptabilité.

ANNEXE N° 3 (suite)

BILAN

Etat des éléments actifs et passifs du patrimoine d'une entreprise et de leur différence (capitaux propres), établi à la clôture de chaque exercice. Les éléments du patrimoine de l'entreprise sont classés :

à l'actif selon leur destination ;

au passif selon leur provenance.

Il fait partie des trois documents de synthèse annuels établis en fin d'exercice (bilan, compte de résultat, annexe) et qui forment un tout indissociable.

Le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent.

BILLET A ORDRE

Effet de commerce, par lequel le signataire (souscripteur) s'engage à payer la somme indiquée, à l'ordre du bénéficiaire, à la date indiquée (terme). Peut être transmis par endossement et être présenté à l'escompte.

BUDGET

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

BUDGET D'UN PROGRAMME

Prévision chiffrée de tous les éléments correspondant à un programme déterminé.

Un budget d'exploitation est la prévision chiffrée de tous les éléments correspondant à une hypothèse d'exploitation donnée pour une période déterminée.

C

CADRE COMPTABLE

Résumé du plan de comptes présentant, pour chaque classe, la liste des comptes à deux chiffres.

CAPACITÉ D'AUTOFINANCEMENT

C'est le total des ressources nées de l'exploitation dont l'organisme pourrait disposer pour investir ou augmenter son fonds de roulement. C'est donc pour l'essentiel le total des amortissements de l'exercice, des provisions constituées après déduction des reprises et du résultat après impôts.

CAPITAUX DURABLES

Ensemble des ressources financières sous forme de capitaux propres ou de dettes financières à plus d'un an. Les capitaux durables sont assimilables aux capitaux permanents.

ANNEXE N° 3 (suite)

CAPITAUX PROPRES

Dans une optique fonctionnelle, les capitaux propres participent, concurremment avec les éléments du passif externe, au financement de l'établissement.

Certains éléments de capitaux propres sont susceptibles d'être grevés d'une dette fiscale latente, d'autres peuvent engendrer des créances fiscales latentes.

La notion de capitaux propres se différencie de "situations nettes" à hauteur des subventions d'investissement et des provisions réglementées, éléments des capitaux propres exclus de la définition de la situation nette.

C.P. = S.N. + (subventions d'investissement + provisions réglementées)

Dans les établissements publics nationaux à caractère administratif, le montant des capitaux propres au sens économique correspond à l'ensemble des ressources financières restant en principe définitivement à la disposition de l'établissement. C'est la somme algébrique des :

apports ;

écarts de réévaluation ;

résultats excédentaires ;

pertes ;

subventions d'investissement.

CASH FLOW

Terme anglo-saxon signifiant flux de trésorerie. Ce terme a souvent été utilisé comme signifiant un flux de résultat, ce qui est un contresens.

L'emploi de ce terme est à éviter et n'est pas mentionné - à juste titre - dans le plan comptable.

CAUTION

Engagement de payer une somme pour garantir l'exécution d'une obligation contractuelle prise par une personne physique ou morale.

CENTRE D'ANALYSE

Division de l'unité comptable où sont analysés des éléments de charges "indirectes" préalablement à leur imputation aux comptes de coûts de produits intéressés.

Les opérations d'analyse comprennent :

l'affectation des charges qui peuvent être directement rattachées aux centres ;

la répartition entre les centres des autres charges qu'ils doivent prendre en compte ;

la cession de prestations entre centres.

Au terme de ces opérations, le coût de chaque centre d'analyse peut être imputé au compte de coût à l'aide d'une "unité d'oeuvre".

Les centres d'analyse comprennent les centres de travail et les sections.

ANNEXE N° 3 (suite)

CENTRE DE COUT

Groupement de charges correspondant à un critère particulier (une période, un atelier, un chantier, un produit, une commande...).

Ce groupement facilite notamment le rapprochement des réalisations avec les prévisions.

CENTRE DE PROFIT

Sous l'ensemble de l'entreprise, ayant une autonomie, qui peut être sanctionné par le calcul d'un résultat chiffré.

Synonyme de "compte d'exploitation élémentaire".

Voir "compte d'exploitation analytique".

CENTRE DE RESPONSABILITE

Centre de travail, centre de coût, centre de profit conçus pour correspondre à un échelon de responsabilité dans l'établissement.

CENTRE DE TRAVAIL

Centre d'analyse correspondant à une division de l'organigramme de l'établissement telle que bureau, service, atelier, magasin...

On distingue généralement du point de vue comptable les centres de travail en "centres opérationnels" et "centres de structure".

Les centres opérationnels peuvent eux-mêmes être distingués en "centres principaux" et "centres auxiliaires".

Un centre de travail peut comprendre plusieurs sections.

CHARGES

Terme comptable désignant les consommations de l'établissement chiffrées en valeur monétaire.

CHARGES (COMPTABILITÉ GÉNÉRALE)

Voir commentaire du fonctionnement des comptes (classe 6).

CHARGES (COMPTABILITÉ ANALYTIQUE)

Eléments de coût introduit dans le réseau d'analyse d'exploitation.

CHARGES A PAYER

Compte de régularisation "passif" permettant de comptabiliser en fin d'exercice les dépenses qui n'ont pas pu être ordonnancées à condition que le montant desdites dépenses soit suffisamment connu et évaluable.

ANNEXE N° 3 (suite)

Charges nées pendant l'exercice mais qui ne peuvent être comptabilisées comme telles à la clôture, pour diverses raisons dont la principale est le défaut de pièce justificative (facture non reçue). La contrepartie de cette charge au bilan est à considérer comme une dette.

CHARGES A RÉPARTIR SUR PLUSIEURS EXERCICES

Ce sont des charges comptabilisées et payées sur un exercice alors que leur impact doit être établi sur plusieurs exercices.

Elles comprennent les charges différées et certains frais affectant plusieurs exercices tels que les frais d'émission d'un emprunt qui peuvent être répartis sur la durée de cet emprunt, ou les frais de réparation sur des bâtiments dont l'importance exceptionnelle justifie qu'ils ne soient pas supportés par le seul exercice au cours duquel ils sont engagés.

CHARGE CALCULÉE

Charge dont le montant est évalué selon des critères appropriés.

En comptabilité analytique on distingue :

1. Les charges de "substitution" dont le critère d'évaluation peut être différent des charges correspondantes de comptabilité générale :

"valeur de remplacement matière" lorsqu'elle se substitue à un "prix d'achat matières" ;

"charges d'usage" lorsqu'elles se substituent à "amortissements" ;

"charges étalées" lorsqu'elles se substituent à "provisions".

2. Les charges supplétives qui ne figurent pas en comptabilité générale :

"rémunération conventionnelle du travail non rémunéré en tant que tel" ;

"rémunération conventionnelle des capitaux propres".

En comptabilité générale, les charges calculées sont notamment les dotations aux amortissements et aux provisions.

CHARGES CONSTATÉES D'AVANCE

Charges enregistrées au cours de l'exercice mais qui correspondent à des achats de biens ou services dont la fourniture ou la prestation doit intervenir ultérieurement.

A ce titre l'établissement dispose d'une créance en nature.

Ces charges reviennent au compte de même intitulé que celui d'où elles ont été extraites.

Ces charges ayant fait l'objet d'une transaction avec un tiers (souvent un achat), ne se rapportant pas, soit en totalité, soit partiellement, à l'activité de l'exercice. Les montants ne se rapportant pas à l'exercice sont retirés des charges et "mis en attente" à l'actif du bilan, puis seront reversés en chages lors de l'exercice suivant.

CHARGES DIFFÉRÉES

Dans le cadre d'opérations spécifiques dont la rentabilité globale est démontrée : charges enregistrées au cours de l'exercice mais qui se rapportent à des productions déterminées à venir.

ANNEXE N° 3 (suite)

CHARGE DIRECTE

Charge qu'il est possible d'affecter immédiatement, sans calcul intermédiaire, au coût d'un produit déterminé.

CHARGES INCORPORABLES ET CHARGES NON INCORPORABLES

Les charges peuvent être distinguées en charges "incorporables" et charges "non incorporables", selon que leur incorporation aux coûts est ou non jugée raisonnable par l'ordonnateur.

CHARGE INDIRECTE

Charge qui nécessite un calcul intermédiaire pour être imputée au coût d'un produit déterminé.

CHARGES OPÉRATIONNELLES

Charges liées au fonctionnement de l'établissement.

L'évolution de ces charges dépend étroitement du degré d'utilisation, de l'intensité et du rendement dans l'emploi des capacités et moyens disponibles. Ces charges sont, le plus généralement, "variables" avec le volume d'activité, sans que cette variation lui soit nécessairement proportionnelle.

CHARGES COURANTES (COMPTABILITÉ ANALYTIQUE)

Charges d'exploitation afférentes à la période de calcul. Elles comprennent les charges financières courantes mais ne comprennent pas les charges sur exercices antérieurs ni les charges exceptionnelles.

CHARGES DE PERSONNEL

Les charges de personnel sont constituées :

- par l'ensemble des rémunérations en monnaie et parfois en nature du personnel de l'établissement en contrepartie du travail fourni ;
- par des charges, au profit de salariés, liées à ces rémunérations : cotisations de sécurité sociale, cotisations pour congés à payer, supplément familial, versement aux oeuvres sociales, aux mutuelles, aux caisses de retraite, etc.

N.B. Pour la détermination du coût complet du travail fourni au cours d'une période, il convient d'ajouter notamment, à la somme de ces rémunérations et de ces charges, le montant des impôts, taxes et versements assimilés, calculés sur les salaires.

CHARGES DE STRUCTURE

Charges liées à l'existence de l'établissement et correspondant, pour chaque période de calcul, à une capacité de production déterminée. L'évolution de ces charges avec le volume d'activité est discontinue. Ces charges sont relativement "fixes" lorsque le niveau d'activité évolue peu au cours de la période de calcul.

CHIFFRE D'AFFAIRES

Il comprend le montant des affaires réalisées avec les tiers dans l'exercice des activités correspondant à l'exploitation normale et courante de l'établissement.

Il correspond au montant des factures envoyées aux clients au cours d'une période. Il doit être exprimé hors TVA (le chiffre d'affaire TVA comprise n'a pas grande signification).

ANNEXE N° 3 (suite)

Le chiffre d'affaire incorpore le montant des factures à envoyer aux clients et correspondant à des travaux fournitures ou services effectivement terminés, ou en cours de livraison, à la clôture de l'exercice ou de la période prise en considération.

Détermination comptable : le montant net du chiffre d'affaires correspond normalement au solde du compte 70 "ventes" à la clôture de l'exercice.

CLASSE COMPTABLE

Subdivision principale en 9 parties de l'ensemble des comptes prévus par le plan comptable.

COMMANDE

Ordre par lequel est déclenché un processus de fourniture à celui dont il émane de certains produits ou services dans des conditions déterminées.

Les transactions externes à l'établissement (commandes passées à un fournisseur, commandes reçues d'un client) s'expriment en prix.

Les transactions internes à l'établissement (commandes internes passées entre centres de travail) s'expriment en coûts, éventuellement assortis d'écarts.

Le bon de commande élaboré dans les établissements est à considérer comme étant un acte s'inscrivant dans le cadre des usages du commerce. Le bon de commande engage donc juridiquement l'établissement vis-à-vis des tiers envers qui il s'oblige à payer le service fait.

COMPLÉMENT DE DOTATION

Subvention d'investissement, ayant le caractère de complément de dotation :

- soit parce que le caractère de complément de dotation a été précisé de façon formelle par l'autorité versante ;
- soit en l'absence d'une telle précision, parce qu'il s'agit de subventions d'investissement non renouvelables accordées comme mises de fonds initiales pour l'acquisition ou la création de biens dont la charge de renouvellement incombe de ce fait à l'établissement et qui doivent normalement être considérées comme des apports en capital à maintenir durablement au bilan.

COMPTABILITÉ

Système de valorisation des flux de biens ou de services ; flux entrant et sortant de l'entreprise en ce qui concerne la comptabilité générale, flux internes à l'entreprise en ce qui concerne la comptabilité analytique.

COMPTABILITÉ EN PARTIE DOUBLE

Système qui consiste à créditer un compte par le débit d'un autre. A chaque fois qu'un montant affecte un compte, cette même valeur doit affecter un ou plusieurs autres comptes. La comptabilité en partie double a pour effet, en comptabilité générale, de connaitre en permanence la position de l'entreprise vis-à-vis des tiers : dettes et créances.

ANNEXE N° 3 (suite)

COMPTABILITÉ ANALYTIQUE

La comptabilité analytique est un mode de traitement des données par destination pour les charges et par origine pour les produits, dont les objectifs essentiels sont d'une part :

connaitre les coûts des différentes fonctions de l'établissement ;

déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan ;

expliquer les résultats en calculant le coût des produits,

et d'autre part :

établir des prévisions de charges et de produits courants,

en constater la réalisation et expliquer les écarts.

COMPTABILITÉ GÉNÉRALE

La comptabilité générale a pour objet, pour une période donnée, en principe annuelle, appelée exercice comptable :

d'enregistrer toutes les opérations de la période affectant le patrimoine de l'entreprise ;

d'établir, à la fin de la période, des documents de synthèse annuels donnant une *image fidèle* de la situation patrimoniale et financière et des résultats économiques de l'établissement.

Elle permet, notamment, de dégager le résultat de la période (comptes de résultat) et de présenter la situation comptable des éléments actifs et passifs à la fin de la période (bilan).

A cet effet, elle respecte un certain nombre de principes comptables généraux et de règles d'évaluation des biens (et autres éléments du patrimoine).

COMPTABILITÉ MATIÈRE

C'est une comptabilité en nature des stocks prenant en considération le stock de début d'exercice, les entrées, les sorties, le stock de fin d'exercice, les valeurs unitaires et globales.

COMPTES

Plus petite unité retenue pour le classement et l'enregistrement des éléments de la nomenclature comptable.

Par extension, on emploie également le mot compte pour désigner des regroupements de comptes.

COMPTES DÉROGATOIRES

Comptes ouverts en application de lois ou de réglements et dont l'intitulé, le contenu ou le fonctionnement ne sont pas conformes aux dispositions générales du plan comptable général.

Exemple : provisions réglementées et amortissements dérogatoires.

COMPTES D'EXPLOITATION ANALYTIQUE

Compte dressé en comptabilité analytique pour comparer aux produits d'exploitation les charges qui leur correspondent. La différence constitue une marge ou un résultat selon le contenu du coût. A une activité correspond un "compte d'exploitation élémentaire".

ANNEXE N° 3 (suite)

La sommation des comptes d'exploitation élémentaires fournit le "compte d'exploitation analytique". Son résultat est le même que celui du "compte de résultat d'exploitation" dressé par la comptabilité générale, aux différences d'incorporation près.

COMPTE DE RECLASSEMENT (COMPTABILITÉ ANALYTIQUE)

Groupement de charges (ou de produits) d'exploitation de natures diverses dont le contenu est homogène par rapport au critère de classement choisi.

Ce groupement est parfois utilisé pour faciliter l'affectation ou la répartition des charges (ou produits) d'exploitation dans le réseau d'analyse.

COMPTE DE RÉSULTAT

Le compte de résultat (quelle que soit sa présentation, en tableau ou en liste) décrit les produits et les charges enregistrés dans l'exercice (y compris ceux qui auraient dû être supportés par des exercices antérieurs mais qui, par erreur ou omission, n'ont pas alors été enregistrés).

Il établit le résultat de l'exercice (produits moins charges de l'exercice).

Produits et charges y sont répartis en trois grandes catégories, selon qu'ils ont un caractère :

d'exploitation : liés à l'activité ordinaire, habituelle, répétitive... de l'entreprise ;

financier : liés aux opérations financières ou à la structure financière de l'entreprise (ces produits et charges peuvent avoir un caractère habituel ou exceptionnel) ;

exceptionnel : liés à des opérations généralement non répétitives.

Les postes de produits et de charges se succèdent de façon à faciliter le calcul en cascade d'un certain nombre de soldes intermédiaires de gestion.

Produits et charges de l'exercice précédent sont rappelés.

COMPTES DE RÉGULARISATION

Comptes utilisés pour répartir les charges et produits dans le temps de manière à rattacher à un exercice déterminé toutes les charges et tous les produits le concernant effectivement et ceux-là seulement.

Entrent dans cette catégorie de comptes :

1. les comptes de charges :

   à répartir sur plusieurs exercices ;

   constatées d'avance ;

   à payer ;

2. les comptes de produits :

   constatés d'avance ;

   à recevoir.

Ces comptes de régularisation sont inscrits dans les rubriques apropriées du bilan. C'est ainsi que les comptes de charges à payer et de produits à recevoir sont respectivement rattachés aux comptes de tiers concernés.

ANNEXE N° 3 (suite)

COMPTES RÉFLÉCHIS

Comptes pouvant être utilisés pour assurer le contrôle de concordance entre la comptabilité analytique et la comptabilité générale lorsque celles-ci sont tenues de façon autonome.

COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE

Utilisés pour enregistrer provisoirement des opérations qui ne peuvent être imputées immédiatement de façon certaine ou définitive, ou qui exigent une information complémentaire ou des formalités particulières (recettes à classer - dépenses à classer et à régulariser - recettes et dépenses à transférer) ces comptes doivent être soldés le plus rapidement possible.

CONCESSIONS ET DROITS SIMILAIRES, BREVETS, LICENCES, MARQUES, PROCÉDÉS, DROITS ET VALEURS SIMILAIRES

Dépenses faites pour l'obtention de l'avantage qui constitue la protection accordée sous certaines conditions à l'inventeur, à l'auteur ou au bénéficiaire du droit d'exploitation d'un brevet, d'une licence, d'une marque, d'un procédé, de droits de propriété littéraire et artistique ou au titulaire d'une concession.

CONCOURS BANCAIRES COURANTS

Dettes à l'égard des banques, contractées en raison de besoins de trésorerie résultant :

de l'exploitation courante ;

des autres opérations d'exploitation de l'entreprise.

CONSTRUCTIONS

Elles comprennent essentiellement les bâtiments, les installations, agencements, aménagements et les ouvrages d'infrastructure.

CONTRÔLE BUDGÉTAIRE

Contrôle caractérisé notamment par la comparaison permanente des prévisions budgétaires et des réalisations.

CONTRÔLE DE GESTION

Ensemble des dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant la marche de l'établissement. Leur comparaison avec des données passées ou prévues peut, le cas échéant, inciter les dirigeants à déclencher rapidement les mesures correctives appropriées.

ANNEXE N° 3 (suite)

COÛT

Somme de charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable.

Un coût est défini par les trois caractéristiques suivantes :

- le "champ d'application" du calcul : un moyen d'exploitation, un produit, un stade d'élaboration du produit ;
- le "contenu" : les charges retenues en totalité ou en partie pour une période déterminée ;
- le "moment du calcul" : antérieur (coût préétabli) ou postérieur (coût constaté) à la période considérée.

COÛT D'ACHAT

Montant figurant sur les factures d'achat de marchandises, matières ou fournitures, majoré de tous les frais d'achat et éventuellement des frais d'approvisionnement jusqu'au stade ultime de leur entrée dans l'établissement (exprimé hors taxes pour les activités soumises à la TVA).

COÛT D'ACQUISITION (D'UN BIEN)

Il s'obtient en additionnant :

- le prix d'achat (net de taxes récupérables et droits de douane compris) ;
- les frais accessoires d'achat supportés pour la mise en état d'utilisation du bien ou son entrée en magasin - ex : frais de transport, d'installation, de montage...

N.B. Les droits de mutation, honoraires, commissions et frais d'actes sont comptabilisés en charges, ces charges peuvent être étalées sur plusieurs exercices (voir compte 481).

COÛT AJOUTÉ

Coût des activités propres de l'établissement ajouté par celui-ci aux achats de biens et services utilisés.

COÛT APPROCHÉ

Coût employé en cours de période de calcul pour des raisons de commodité et non pas en vue d'une analyse de gestion. Ce coût est obtenu par des moyens divers (référence à la période précédente, prix de vente corrigé par une réfaction forfaitaire,...). Son caractère principal est de ne présenter avec les coûts réels que des différences relativement faibles.

COÛT DE CESSION

Valeur conventionnelle, différente du coût de revient, qui est choisie par l'établissement pour céder des produits (biens et services) d'un centre ou service à un autre.

COÛT COMPLET

Coût constitué par la totalité des charges qui peuvent lui être rapportées par tout traitement analytique approprié : affectation, répartition, imputation...

ANNEXE N° 3 (suite)

COÛT DIRECT

Coût constitué par :

- des charges qui pourraient lui être directement affectées : ce sont le plus généralement des charges "opérationnelles" ou "variables" ;
- des charges qui, même si elles transitent par les centres d'analyse, pourraient être rattachées à ce coût sans ambiguité ; certaines de ces charges sont "opérationnelles (ou "variables") d'autres sont "de structure" (ou "fixes").

COÛT DE DISTRIBUTION

Coût comprenant exclusivement les charges directes et indirectes afférentes à l'exercice de la fonction de distribution.

COÛT FONCTIONNEL

Coût total des charges concernant :

- soit l'ensemble d'une "fonction" de l'établissement (approvisionnement, production...) ;
- soit certaines parties de l'établissement concourant à l'exercice d'une fonction (magasin X, atelier Y...).

COÛT "FRANCS CONSTANTS"

Coût résultant de l'application au coût nominal d'un indice représentatif de l'évolution de la valeur du franc à compter d'une année de référence.

COÛT MARGINAL

Coût constitué par la différence entre l'ensemble des charges d'exploitation nécessaires à une production donnée et l'ensemble de celles qui sont nécessaires à cette même production majorée ou minorée d'une unité.

COÛT NOMINAL

Coût exprimé en francs courants.

COÛT PARTIEL

Coût constitué par des charges intervenant à un stade d'analyse intermédiaire.

Les principaux coûts partiels sont : le coût variable, le coût direct.

COÛT PRÉÉTABLI

Coût évalué *a priori*, soit pour faciliter certains traitements analytiques, soit pour permettre le contrôle de gestion par l'analyse des écarts.

Un coût préétabli avec précision par une analyse à la fois technique et économique est dit "standard", il présente généralement le caractère d'une "norme".

ANNEXE N° 3 (suite)

COÛT DE PRODUCTION

Coût constitué par la somme du coût d'achat des matières et fournitures utilisées et des coûts ajoutés par l'établissement au cours des opérations de production pour amener le bien dans l'état et à l'endroit où il se trouve (charges directes de production plus charges indirectes de production raisonnablement rattachables à la production de ce bien).

CRÉANCES D'EXPLOITATION

Créances nées à l'occasion du cycle d'exploitation et créances assimilées, représentées essentiellement par les créances sur les clients.

CRÉDIT BAIL

Contrat par lequel un établissement fait acheter par un organisme financier qui le met immédiatement à sa disposition un moyen de production.

L'utilisateur s'engage à servir une redevance au propriétaire pendant la période d'utilisation fixée par le contrat. Cette redevance rémunère l'amortissement du bien, le coût financier de l'opération et la rétribution de l'organisme. Contractuellement, l'établissement dispose, à l'expiration d'une durée déterminée, d'une option soit de remise à disposition du bien, soit d'acquisition à une valeur fixée à l'avance.

CRÉDIT CLIENTS (DÉLAI DE PAIEMENT)

Le volume et la durée des délais de paiement consentis aux clients conditionnent le montant des besoins en fonds de roulement : l'ensemble des créances comportant les éléments de coûts (consommations intermédiaires et valeur ajoutée) ainsi que la marge, les ressources externes à court terme dont dispose l'établissement pour financer ce crédit sont limitées au financement des consommations intermédiaires par le crédit fournisseurs (fournisseurs = effets à payer).

Certes, la marge n'a pas à être financée mais il est évident que, dans la plupart des cas, elle est "marginale" dans le montant total des créances. En conséquence, l'établissement doit dégager d'autres ressources (fonds de roulement ou dettes financières à court terme) pour couvrir :

- la valeur ajoutée pendant toute la durée du crédit ;
- les consommations intermédiaires quand le crédit fournisseur a une exigibilité plus proche que la liquidité des actifs circulants d'exploitation.

Cette politique s'apprécie par comparaison du chiffre d'affaires toutes taxes comprises et de l'ensemble des crédits existant à la clôture du bilan : le mode de calcul de ce ratio est défini en fiche technique n° 2 du guide d'analyse financière.

CRÉDIT FOURNISSEURS

Les ressources à court terme de cette nature correspondent aux achats de consommations intermédiaires concentrés sur les comptes 60, 61 et 62.

La contribution des fournisseurs au financement des actifs circulants d'exploitation est donc limitée à ce que représentent les consommations intermédiaires dans ces actifs.

ANNEXE N° 3 (suite)

Toutefois l'apport des fournisseurs, donc la durée des crédits, dépend en partie, non seulement des qualités de négociation des acheteurs, mais aussi de la législation en vigueur.

Le mode de calcul de ce ratio est défini en fiche technique n° 2 du guide d'analyse financière.

CYCLE COURT, CYCLE LONG

Les en cours de production (voir stocks et en cours de production) peuvent avoir un cycle de production, sur l'entreprise, d'une durée normalement :

inférieure ou égale à deux ans : cycle court ;

supérieure à deux ans : cycle long.

D

DÉPENSE

Caractérise les sorties de liquidités.

DÉPÔTS ET CAUTIONNEMENT VERSÉS

Sommes versées à des tiers à titre de garantie d'exécution de contrat et indisponibles jusqu'à la réalisation d'une condition suspensive.

Cette rubrique ne couvre pas les titres déposés en garantie, ceux-ci sont compris dans les immobilisations financières qui les concernent.

DÉPRÉCIATION

Différence en moins entre la valeur brute et la valeur nette comptable d'un élément d'actif. Elle est constatée selon les cas, par des provisions ou des amortissements pour dépréciation.

DETTES

Masse du passif du bilan d'une entreprise qui comprend notamment :

les dettes financières : emprunts, associés (comptes courants bloqués), découverts bancaires et CCP ;

les avances et acomptes reçus sur commandes ;

les dettes envers les fournisseurs, l'Etat, les associés... ;

les produits constatés d'avance.

DETTES D'EXPLOITATION

Dettes nées à l'occasion du cycle d'exploitation et dettes assimilées. Ces dettes sont représentées essentiellement par les dettes aux fournisseurs d'exploitation (à l'exclusion des fournisseurs de biens d'équipement et d'immobilisations) et les dettes assimilées liées aux opérations d'exploitation à l'exclusion des dettes vis-à-vis des banques.

ANNEXE N° 3 (suite)

DETTES PROVISIONNÉES (OU CHARGES À PAYER)

Dettes potentielles, évaluées à l'arrêté des comptes, nettement précisées quant à leur objet, mais dont l'échéance ou le montant est incertain. Elles ont vocation irréversible à se transformer ultérieurement en dettes (certaines).

NB : Les dettes provisionnées ne doivent pas être confondues avec les provisions pour risques et charges.

DISPONIBILITÉS

Rubrique de l'actif circulant comprenant :

les sommes disponibles en espèces (compte 53 Caisse) ;

les valeurs à l'encaissement (chèques à encaisser) ;

les soldes débiteurs de banques, chèques postaux, etc.

DOCUMENTS COMPTABLES DE SYNTHESE

Etats périodiques présentant la situation et les résultats de l'établissement. Ils comprennent au moins le bilan, le compte de résultat et l'annexe. Ils sont complétés par un tableau de financement de l'exercice.

La présentation du bilan et du compte de résultat est ordonnée en rubriques et en postes. Le poste correspond à la position la plus détaillée.

DONS ET LEGS EN CAPITAL

Dons et legs en nature (terrains, immeubles, titres) ainsi que dons et legs en espèces affectés à des opérations d'investissement ou à employer en achat de valeurs.

DOTATION

Retrace au passif la seule valeur brute "immobilisée" en provenance de l'Etat ou de la Région.

Cette valeur brute est déterminée en fonction de tous les éléments d'appréciation possibles.

E

ÉCART

Différence entre une donnée de référence et une donnée constatée. Exemples : écart entre coût prévu et coût réalisé, entre quantité allouée et quantité consommée, etc.

ÉCART DE CONVERSION

Contrepartie de la différence évaluée en francs entre le montant d'une créance ou d'une dette contractée et évaluée en monnaie étrangère et le montant actuel de cette dette ou de cette créance.

ANNEXE N° 3 (suite)

ÉCART DE RÉÉVALUATION

Contrepartie au bilan de corrections en hausse de la valeur comptable antérieure d'éléments actifs ou de corrections en baisse de la valeur comptable antérieure d'éléments passifs.

EFFET

Au sens comptable du terme : reconnaissance de dette comportant une promesse de réglement à une date précise.

EFFETS PORTÉS A L'ESCOMPTE NON ECHUS

L'établissement qui a vendu un bien ou une prestation à crédit garanti par un effet de commerce a, par là même, consenti à son client un crédit égal à la durée écoulée entre la vente et l'exigibilité de l'effet.

A cette date, le tireur peut mobiliser l'effet, notamment auprès des banques, pour peu que celles-ci aient confiance dans la signature du tireur et du tiré. Cette mobilisation résulte de besoins de liquidités pour faire face aux échéances dettes externes (fournisseurs) ou internes (paye, impôts, charges sociales).

Elle est coûteuse puisque aux frais habituels d'encaissements vient s'ajouter le taux d'escompte. Elle s'inscrit donc dans un ensemble de choix en matière de trésorerie.

L'importance du poste en analyse financière résulte de sa double nature. Ces effets font partie des besoins en fonds de roulement mais constituent aussi un moyen de financement de ces besoins.

ÉLÉMENT COMPTABLE

Unité d'inventaire ou groupement d'unités d'inventaire qui, pour la valorisation au bilan, est considérée comme indissociable. C'est au niveau de cet élément que s'opère la comparaison entre la valeur portée en écriture et la valeur d'inventaire.

EMBALLAGES

Objets destinés à contenir les produits ou marchandises et livrés à la clientèle en même temps que leur contenu.

Par extension : tous objets employés dans le conditionnement de ce qui est livré.

EMBALLAGES PERDUS

Emballages destinés à être livrés avec leur contenu sans consignation, ni reprise.

EMBALLAGES RÉCUPÉRABLES

Emballages susceptibles d'être provisoirement conservés par les tiers et que le livreur s'engage à reprendre dans des conditions déterminées.

Ces emballages constituent normalement des immobilisations.

Toutefois, lorsqu'ils ne sont pas commodément identifiables unité par unité, ils peuvent, compte tenu de leur nature et des pratiques, être assimilés à des stocks et comptabilisés comme tels.

ANNEXE N° 3 (suite)

EMPLOIS

Dans le cadre de l'analyse financière, valeur des biens, des moyens et des droits acquis par l'établissement au cours d'une période.

On distingue les emplois stables (immobilisations) des emplois circulants (stocks, créances, etc.).

EMPRUNTS

Expression comptable de la dette résultant de l'octroi de prêts remboursables à terme.

Dans une optique fonctionnelle, les emprunts participent, concurremment avec les capitaux propres, à la couverture des besoins de financement durable de l'établissement.

EN COURS

Production de biens (produits) ou de services (prestations), en cours de réalisation. Les stocks d'en cours au moment du bilan représentent des biens ou des services non vendables en l'état où ils se trouvent dans le processus de fabrication ou de réalisation au moment de l'inventaire.

ENGAGEMENTS

Sur le plan comptable :

Droits et obligations non inscrits dans le bilan mais dont la réalisation conditionnelle peut modifier la valeur ou la consistance du patrimoine de l'établissement.

Sur le plan budgétaire :

L'engagement est le stade initial de la procédure d'une opération de dépense.

ENGAGEMENTS FOURNISSEURS (PLUS PRÉCISÉMENT "ENGAGEMENTS VIS-À-VIS DES FOURNISSEURS")

Montant des commandes passées aux fournisseurs n'ayant pas encore fait l'objet d'une facture émanant du fournisseur.

On peut retirer des engagements les avances et acomptes consentis aux fournisseurs.

ÉQUILIBRE FINANCIER

La règle dite de l'équilibre financier minimum peut s'énoncer comme suit :

Les capitaux utilisés par un établissement pour financer une immobilisation, stock ou une autre valeur de l'actif doivent pouvoir rester à la disposition de l'établissement pendant un temps qui correspond au moins à celui de la durée de l'immobilisation, du stock ou de la valeur, acquis avec ces capitaux.

EXCÉDENT

Terme général utilisé par le plan comptable qui identifie toute différence positive entre ressources et dépenses.

ANNEXE N° 3 (suite)

EXCÉDENT BRUT D'EXPLOITATION (EBE)

L'une des grandeurs caractéristiques des performances économiques de l'établissement : il constitue un indicateur essentiel pour l'analyse de gestion et les comparaisons inter-établissements.

C'est la différence entre :

- d'une part l'ensemble formé par : production de l'exercice, marge commerciale, indemnités d'exploitation et subventions d'exploitation accordées à l'établissement ;
- d'autre part l'ensemble formé par : consommations de biens et service en provenance des tiers, impôts et taxes (sauf impôt/revenu et impôt/bénéfices des sociétés) et les charges de personnel,

c'est-à-dire la différence entre la valeur ajoutée augmentée des subventions d'exploitation et les frais de personnel et les impôts.

NB : Les charges et produits financiers et exceptionnels, de même que les dotations aux amortissements et aux provisions (nettes de reprises), ne sont donc pas pris en compte dans le calcul de l'EBE.

C'est donc un solde intermédiaire de gestion indépendant de l'endettement de l'entreprise, des choix effectués en matière d'amortissements et de provisions, ainsi que des impôts sur les bénéfices, d'où son intérêt dans les comparaisons inter-établissements et l'analyse de gestion.

EXIGIBILITÉ

Qualité d'une créance dont on peut actuellement réclamer le paiement.

F

FACONNAGE

En terme économique, opération qui consiste à fournir à une autre entreprise la matière, les plans et les moyens nécessaires à l'élaboration ou à la transformation de produits. Le façonnier ne fournit que de la main d'oeuvre.

FILIALE

Une filiale est une société dont la majorité du capital est détenue par une autre société, appelée "société mère", ou parfois "holding". Une filiale est également une société dont le pouvoir de gestion est détenu de fait par une autre entreprise mère, même si celle-ci ne détient pas une majorité arithmétique (participation comprise entre 10 et 50 %).

FLUX D'EXPLOITATION

Ensemble de mouvements, partant d'un ou plusieurs points à destination d'un ou plusieurs autres points, mesurés pour une période déterminée.

En comptabilité analytique d'exploitation, le terme de flux est appliqué aux valeurs correspondant au processus d'exploitation : charges, coûts, produits d'exploitation.

ANNEXE N° 3 (suite)

Dans le réseau d'analyse :

l'amont est l'origine du processus (exemple : entrée des marchandises à négocier ou des matières à transformer) ;

l'aval est l'aboutissement du processus (exemple : sortie des marchandises ou des produits).

FONCTIONS

Subdivision des activités professionnelles ou non professionnelles selon le rôle qu'elles jouent dans l'établissement. Ex : fonctions de production, de distribution, de recherche, d'administration, de financement, d'approvisionnement, de gestion du personnel, de gestion du matériel, etc.

FONDS COMMERCIAL

Le fonds commercial est constitué par les éléments incorporels - y compris le droit au bail - qui ne font pas l'objet d'une évaluation et d'une comptabilisation séparées au bilan et qui concourent au maintien et au développement du potentiel d'activité de l'entreprise.

FONDS D'ASSOCIÉS

Fonds mis ou laissés à leur compte par les associés.

Ces fonds appellent une analyse en :

comptes bloqués ;

comptes courants ;

autres comptes.

FONDS DE PROPRE ASSUREUR

Provision de propre assureur

Provision destinée à couvrir la part de risque non couverte par une assurance lorsque ce risque est rattachable aux exercices clos.

Cette provision entre dans la catégorie des dettes provisionnées lorsqu'elle concerne une obligation à l'égard des tiers.

Réserve de propre assureur

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

Cette réserve entre dans la catégorie des capitaux propres.

FONDS PROPRES

Voir capitaux propres.

FONDS DE ROULEMENT (OU FONDS DE ROULEMENT FINANCIER, OU FONDS DE ROULEMENT CLASSIQUE)

Total des capitaux stables disponibles pour le financement des actifs circulants.

ANNEXE N° 3 (suite)

Concept fondamental en analyse financière : c'est un bon révélateur de l'équilibre financier de l'entreprise à court terme.

En utilisant une terminologie qui avait cours sous le régime de l'ancien plan comptable, on peut définir ce fonds de roulement de deux manières :

= capitaux permanents - valeurs immobilisées nettes

(ressources stables - emplois stables)

= actifs circulants - dettes à court terme

(emplois circulants - ressources circulantes)

Ce fonds de roulement n'est pas directement visualisable au niveau du bilan. Il peut être déterminé par retraitement fonctionnel des postes de l'actif et du passif notamment par reconstitution des critères de liquidité et d'exigibilité, grâce à l'état de l'annexe "Etat des échéances des créances et des dettes à la clôture de l'exercice".

Les stocks font partie des actifs circulants.

Les valeurs immobilisées devant obligatoirement être couvertes, pour des raisons de sécurité, par les même capitaux stables, le fonds de roulement est égal à l'excédent des capitaux stables (capitaux permanents) sur les valeurs immobilisées nettes.

Toute la difficulté de l'étude du fonds de roulement provient de l'appréciation de son niveau par rapport aux besoins. Ceux-ci sont essentiellement fonction des incidences sur le bilan des opérations d'exploitation. C'est la raison pour laquelle les besoins en fonds de roulement d'exploitation sont calculés par différence entre les actifs circulants d'exploitation et les dettes d'exploitation. Cf. définition du fonds de roulement dans le guide d'analyse financière.

FONDS DE ROULEMENT D'EXPLOITATION (BESOIN EN)

Ecart entre les emplois économiques nécessaires à l'exploitation (en particulier, les stocks et les créances sur clients) et les ressources financières nécessaires à l'exploitation (en particulier les dettes aux fournisseurs d'exploitation).

FONDS DE ROULEMENT HORS EXPLOITATION (BESOIN EN)

Ecart entre les emplois économiques nécessaires aux opérations hors exploitation (autres débiteurs et créances diverses) et les ressources financières nécessaires aux opérations hors exploitation (autres créditeurs et dettes diverses en particulier les dettes aux fournisseurs d'immobilisations).

FONDS DE ROULEMENT NET GLOBAL

Ecart entre la situation des ressources durables et la situation des emplois stables. Il est défini par le tableau de financement et non directement par le bilan. On peut définir également le fonds de roulement net global comme étant l'écart entre :

- d'une part, la somme des capitaux propres, des provisions, des dettes financières supérieures à un an ;
- d'autre part, la somme des immobilisations nettes et des créances à plus d'un an.

ANNEXE N° 3 (suite)

FOURNITURES CONSOMMABLES

Voir matières et fournitures consommables.

FRAIS

Terme traditionnellement utilisé pour désigner soit des charges, soit un regroupement de charges.

FRAIS ACCESSOIRES

Terme associé à l'acte d'achat. Les frais accessoires sont les frais de transport de marchandises, les droits de douane et les taxes parafiscales.

FRAIS D'ÉTABLISSEMENT

Frais attachés à des opérations qui conditionnent l'existence, l'activité ou le développement de l'entreprise mais dont le montant ne peut être rapporté à des productions de biens ou services déterminées.

Ils sont amortis systématiquement dans un bref délai. Ce délai ne peut, en tout état de cause, excéder cinq ans.

Ex : droit de mutation, honoraires, frais d'actes, supportés par une entreprise lors de sa constitution ou de l'acquisition de ses moyens permanents de production.

G

GESTION

Mise en oeuvre des ressources de l'établissement en vue d'atteindre les objectifs préalablement fixés dans le cadre d'une politique déterminée.

GESTION BUDGÉTAIRE

Mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrés, appelés "budgets", les décisions prises par le conseil d'administration.

GESTION PRÉVISIONNELLE

Mode de gestion qui repose sur un modèle représentatif des activités futures de l'établissement. Ce modèle exprime le choix des moyens retenus pour atteindre les objectifs visés.

GRAND LIVRE

Expression ancienne signifiant "ensemble des comptes tenus par l'établissement".

ANNEXE N° 3 (suite)

H

HOLDING

Société dite "de portefeuille" ayant pour activité principale de détenir des actions d'autres sociétés, de les gérer et d'assurer la coordination d'un grand nombre d'entreprises pour en tirer au niveau du groupe une rentabilité optimale à moyen ou à long terme.

I

IMAGE FIDÈLE

La comptabilité doit donner une "image fidèle" de l'établissement, de sa situation et de son résultat.

Elle doit notamment au moyen de l'annexe, donner des informations aussi nombreuses et détaillées que cela peut être pertinent pour les utilisateurs.

Elle doit donner les meilleures informations possibles. Elle ne doit pas être considérée comme une contrainte, mais comme un système d'informations, utile, efficace et performant.

IMMOBILISATIONS (NON FINANCIÈRES)

Elles constituent, à l'actif du bilan d'un établissement, l'actif immobilisé. Ce sont les éléments corporels et incorporels destinés à servir de façon durable à l'activité de l'établissement. Ils ne se consomment pas par le premier usage.

Certains biens de peu de valeur ou dont la consommation est très rapide peuvent être considérés comme entièrement consommés au moment de leur mise en service et par conséquent, ne pas être classés dans les immobilisations.

Il est utile de distinguer :

les immobilisations professionnelles, c'est-à-dire celles qui sont utilisées - ou destinées à être utilisées) par l'établissement pour la production de biens ou de services ;

et les immobilisations non professionnelles.

IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Droits réels sur des choses corporelles (droit de propriété, nue-propriété, usufruit, usage, emphytéose, bail à construction, servitude).

Ces immobilisations se répartissent au bilan, lorsqu'elles sont terminées, sous les rubriques suivantes :

terrains (y compris agencements et aménagements de terrains) ;

constructions ;

installations techniques, matériel industriels et outillages ;

autres immobilisations corporelles.

Et lorsqu'elles ne sont pas terminées, sous la rubrique :

immobilisation en cours.

ANNEXE N° 3 (suite)

IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES

Catégorie d'immobilisations constituée par certaines créances et par certains titres.

IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

Immobilisations autres que les immobilisations corporelles. Elles sont représentées par la valeur des droits, des recherches ou des études, c'est-à-dire des biens immatériels, dont l'établissement a la jouissance pour une période en principe longue. Les principaux postes sont :

les frais d'établissement ;

les études et recherches ;

le fonds commercial, dont le droit au bail ;

les brevets et les licences.

IMPORTANCE SIGNIFICATIVE (PRINCIPE DE L')

Les éléments d'information à porter dans l'annexe peuvent être limités à ceux qui ont une importance significative, c'est-à-dire ceux qui sont susceptibles d'influencer le jugement que les destinataires des documents de synthèse annuels peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et les résultats de l'entreprise.

Ce principe domine l'ensemble des prescriptions concernant l'annexe.

IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS

Charges correspondant :

d'une part à des versements obligatoires à l'Etat et aux collectivités locales pour subvenir aux dépenses publiques ;

d'autre part, à des versements institués par l'autorité publique notamment pour le financement d'actions d'intérêt économique ou social.

IMPUTATION (COMPTABILITÉ ANALYTIQUE)

Inscription des coûts des centres d'analyse aux comptes de coûts de produits en proportion des unités d'oeuvre des centres consacrés à ces produits. L'imputation est dite "rationnelle" lorsque la part des charges fixes est calculée par rapport à un niveau d'activité préalablement défini comme normal.

INDEMNITÉS (EN DEHORS DES RÉMUNÉRATIONS)

Sommes accordées à un établissement, en vertu d'un droit d'origine légale ou contractuelle, en réparation d'un dommage ou d'un préjudice subi (sinistre, expropriation...).

Indemnités d'exploitation.

Ce sont des indemnités se substituant à des produits normaux en compensation des charges normales de l'exercice. Exemples : indemnités d'assurance.

ANNEXE N° 3 (suite)

INSTALLATIONS À CARACTÈRE SPÉCIFIQUE

Installations qui, dans une profession, sont affectées à un usage spécifique et dont l'importance justifie une gestion comptable distincte.

INSTALLATIONS COMPLEXES SPECIALISÉES

Unités complexes fixes d'usage spécialisé, pouvant comprendre constructions, matériels ou pièces qui, même séparables par nature, sont techniquement liés pour leur fonctionnement et que cette incorporation de caractère irréversible rend passibles du même rythme d'amortissement.

INSTALLATIONS GÉNÉRALES

Ensembles d'éléments dont la liaison organique est la conduite nécessaire de leur utilisation et qui sont distincts des unités techniques annexées à des installations d'exploitation ou de transport par canalisation.

Il en est ainsi, par exemple :

des installations téléphoniques dont la mise en place incombe à l'entreprise ;

des installations de chauffage du siège et des bureaux administratifs ;

des installations de douche pour le personnel, etc.

INVENTAIRE

Opération qui consiste à compter en quantités et à valoriser l'ensemble des biens et des dettes de l'établissement à une date donnée. L'inventaire n'est pas limité à la notion de stocks.

INVENTAIRE COMPTABLE

Biens meubles et immeubles inscrits au patrimoine de l'établissement. Chaque immobilisation est suivie par une fiche d'inventaire. L'ensemble constitue l'état de l'actif, qui est tenu par l'agent comptable.

INVENTAIRE PHYSIQUE

Il répertorie tous les biens non fongibles dont l'utilisation est considérée comme durable par l'établissement. L'ensemble des biens doit être inscrit au registre d'inventaire qui est tenu par l'ordonnateur.

INVENTAIRE TOURNANT (PERMANENT)

Opération physique de comptage des stocks par produit ou famille de produits en cours d'année. Cet inventaire permet de dégager en permanence les différences d'inventaire et de valoriser au plus juste les stocks sans être obligé d'arrêter la production en une seule fois pendant plusieurs jours à la fin de l'exercice.

ANNEXE N° 3 (suite)

J

JOURNAL

Document sur lequel toutes les transactions et les flux sont désignés en clair dans l'ordre chronologique et avec leurs montants correspondants. Ce document est divisé en journaux auxiliaires. Les journaux se présentent souvent sous forme de listings informatisés.

L

LETTRE DE CHANGE

Le signataire (tireur) donne mandat au tiré (qui est un banquier ou un commerçant quelconque) de payer une somme d'argent au bénéficiaire, à une certaine date de l'avenir. Au lieu d'encaisser lui-même, le bénéficiaire peut l'endosser à l'ordre d'une tierce personne dont il est débiteur.

LIQUIDITÉS

Espèces ou valeurs assimilables à des espèces et, d'une manière générale, toutes valeurs qui, en raison de leur nature, sont immédiatement convertibles en espèces pour leur montant nominal.

Sont également compris dans les liquidités les bons qui, dès leur souscription, sont remboursables à tout moment, ainsi que les comptes bancaires à terme lorsqu'il est possible d'en disposer par anticipation.

M

MARCHANDISES

Tout ce que l'établissement achète pour revendre en l'état.

MARGE

Différence entre un prix de vente et un coût.

Une marge est généralement qualifiée à partir du coût auquel elle correspond.

C'est aussi un indicateur essentiel de l'activité des entreprises commerciales ou ayant une activité commerciale individualisée. C'est l'un des soldes intermédiaires de gestion (marge commerciale).

Différence entre :

- les ventes de marchandises ;
- leur coût d'achat (achat de marchandises corrigés des variations de stocks entre début et fin d'exercice).

Exemple : marge sur coût d'achat, marge sur coût variable, marge sur coût de production, marge sur coût direct, etc. (la marge sur coût direct est aussi une marge dite "contributive").

ANNEXE N° 3 (suite)

MATÉRIEL

Ensemble des équipements et machines utilisées :

pour assurer les missions de l'établissement ;

l'extraction, la transformation, le façonnage, le conditionnement des matières ou fournitures ;

ou les prestations de services.

MATÉRIEL DE BUREAU ET INFORMATIQUE

Machines et instruments tels que machines à écrire, machines comptables, ordinateurs, etc... utilisés par les différents services.

MATIÈRES ET FOURNITURES CONSOMMABLES

Objets et substances plus ou moins élaborés, consommés au premier usage ou rapidement et qui concourent au traitement, à la fabrication ou à l'exploitation, sans entrer dans la composition des produits traités ou fabriqués.

MATIÈRES PREMIÈRES

Objets et substances plus ou moins élaborés destinés à entrer dans la composition des produits traités ou fabriqués.

MOBILIER

Meubles et objets tels que tables, chaises, classeurs, bureaux, utilisés dans l'établissement.

N

NOMENCLATURES COMPTABLES

Liste méthodique des éléments entrant dans le champ de la comptabilité.

O

OBLIGATION

Dans le vocabulaire juridique, synonyme de dette.

Dans le vocabulaire financier, valeur mobilière négociable en bourse, constatant une créance à long terme, productive d'intérêts sur la société qui l'a émise. L'obligataire n'est pas un associé, mais un créancier.

OPÉRATIONS EXCEPTIONNELLES

Partie du compte de résultat qui regroupe les charges et les produits correspondant à des transactions avec des organismes financiers ou des tiers et mettant en jeu des créances ou des dettes à caractère exceptionnel par rapport à l'exploitation courante, telle que, par exemple, une cession d'élément de l'actif.

ANNEXE N° 3 (suite)

OPÉRATIONS FINANCIÈRES

Partie du compte de résultat qui regroupe les charges et les produits correspondant à des transactions avec des banques ou des organismes financiers ou des tiers et mettant en jeu des créances ou des dettes.

OUTILLAGE

Instruments (outils, machines, matrices, etc.) dont l'utilisation concurremment avec un matériel, spécialise ce matériel dans un emploi déterminé.

OUVRAGES D'INFRASTRUCTURE

Ouvrages destinés à assurer les communications sur terre, sous terre, par fer et par eau, ainsi que les barrages pour la retenue des eaux et les pistes d'aérodromes.

P

PARTICIPATIONS (TITRES DE PARTICIPATION)

Titres dont la possession est estimée utile à l'activité de l'établissement.

S'agissant des établissements publics nationaux à caractère administratif notamment, les participations sont constituées par :

des titres créant des liens d'association avec d'autres organismes ;

d'autres moyens aux effets analogues.

PASSIF

Eléments du patrimoine ayant une valeur économique négative pour l'établissement. L'ensemble de ces éléments est couramment dénommé passif externe.

C'est la partie droite du bilan d'une entreprise où sont regroupés :

les capitaux propres dont dispose l'entreprise ;

tous les éléments du patrimoine de l'entreprise ayant, pour elle, une valeur négative (passif externe) notamment les provisions pour risques et charges, les dettes.

PATRIMOINE (D'UN ÉTABLISSEMENT)

Ensemble des biens et des droits appartenant à l'établissement diminué des dettes vis-à-vis des tiers ou avec son personnel.

PIÈCES COMPTABLES

Documents écrits, élaborés ou reçus par l'établissement, à l'occasion d'opérations faites avec des tiers ou avec son personnel. Elles constituent la justification de toute écriture comptable.

ANNEXE N° 3 (suite)

PIÈCES DE RECHANGE

Pièces destinées à l'entretien ou à la réparation des immobilisations de l'établissement.

NB. Les pièces de rechange sont affectées aux immobilisations ou classées en stocks en fonction des critères qui distinguent ces deux catégories.

PLAN COMPTABLE

Ensemble de directives, d'instructions et de procédures et de conseils relatifs à la tenue de la comptabilité des établissements, établi sous la responsabilité du Conseil National de la Comptabilité. Le plan comptable est un document officiel qui procède de la loi comptable et de son décret d'application.

PLAN D'AMORTISSEMENT

Tableau prévisionnel de réduction des valeurs inscrites au bilan sur une période déterminée et par tranches successives.

Dans le cas de l'amortissement pour dépréciation d'une immobilisation, il est tenu compte notamment lorsque la durée d'utilisation du bien dans l'établissement est nettement inférieure à sa durée probable de vie, d'une valeur résiduelle raisonnablement appréciée au moment de l'établissement du plan d'amortissement et pour autant que cette valeur est susceptible de modifier de façon sensible le calcul des annuités.

Dans le cas d'amortissement d'un emprunt, la prévision de remboursement est établie en fonction des engagements souscrits par l'établissement.

Le plan d'amortissement peut être établi :

par élément ;

par catégorie d'éléments ;

ou pour un ensemble d'éléments constitutifs d'une unité complexe spécialisée.

PLAN DE COMPTES

Liste méthodique de comptes.

PLUS VALUE DE CESSION

Ecart entre le prix de cession d'un bien et la valeur nette comptable de ce bien. Cet écart est une plus value s'il est positif, une moins valeur s'il est négatif.

POINT MORT

Seuil de rentabilité à partir duquel l'établissement pourra dégager un bénéfice. Ce seuil est atteint lorsque la marge sur coûts variables est égale aux frais fixes (voir fiche technique n° 5 du guide d'analyse financière).

PRIME D'ÉMISSION D'OBLIGATION

Différence entre le montant réclamé au souscripteur au moment de l'émission et le montant nominal que la société s'est engagée à rembourser.

ANNEXE N° 3 (suite)

PRIME DE REMBOURSEMENT D'OBLIGATION

Différence entre le montant remboursé effectivement par une société à la fin de l'emprunt obligataire et le montant nominal initial. La prime de remboursement est destinée à compenser (toujours très faiblement) la dépréciation monétaire sur la durée de l'emprunt.

PRIX

Le mot "prix" s'applique aux transactions d'une entreprise avec l'extérieur : prix d'achat, prix de vente. Un prix implique une notion de résultat.

PRODUCTION (DE L'EXERCICE)

La production au cours d'un exercice comprend essentiellement :

la production vendue : montant des ventes de l'exercice, sauf vente de marchandises ;

la production stockée : variation d'inventaire des produits fabriqués : valeur fin - valeur début ;

la production immobilisée : quote part des charges de l'exercice représentant le coût des travaux faits par l'établissement pour lui-même au cours de l'exercice ;

NB. La contrepartie de la production immobilisée se trouve dans l'actif immobilisé.

PRODUCTIVITÉ GLOBALE

Rapport entre une production et l'ensemble des facteurs de production, chacun d'eux étant pondéré par l'importance de sa participation dans les coûts.

Le surplus de productivité globale est la différence, pour deux périodes données, entre les excédents de quantités produites et les excédents de quantités consommées, ces quantités étant évaluées en coût en francs constants.

PRODUCTIVITÉ PARTIELLE

Rapport entre une production et une facture de production (personnel, matériel, énergie...)

L'évolution de ce rapport entre deux périodes caractérise l'évolution de la productivité du facteur considéré.

PRODUITS (EN COMPTABILITÉ GÉNÉRALE)

Voir commentaires de fonctionnement de comptes (classe 7).

PRODUITS (EN COMPTABILITÉ ANALYTIQUE)

Bien ou service valorisé au coût correspondant à ses stades d'avancement successifs dans le cycle d'exploitation.

ANNEXE N° 3 (suite)

PRODUITS (VÉGÉTAUX, ANIMAUX TRANSFORMÉS)

Biens produits dans une exploitation agricole :

produits végétaux : grains, fruits, fourrages... ;

produits animaux : lait, oeufs, laine... ;

produits transformés : vins, alcools, fromage....

PRODUITS (FINIS, INTERMÉDIAIRES, RÉSIDUELS)

Les biens produits peuvent être finis, intermédiaires ou résiduels :

produits finis : produits qui ont atteint un stade d'achèvement définitif dans le cycle de production et sont prêts à être commercialisés ;

produits intermédiaires : produits qui ont atteint un stade d'achèvement, mais destinés à entrer dans une nouvelle phase du cycle de production. Ils peuvent occasionnellement, être commercialisés ;

produits résiduels : déchets et rebuts de fabrication. Ils peuvent occasionnellement, être commercialisés.

PRODUITS CONSTATÉS D'AVANCE

Ces produits, ayant fait l'objet d'une transaction avec un tiers, souvent une vente, ne se rapportent pas, soit partiellement, soit en totalité, à l'activité de l'exercice. Les montants ne se rapportant pas à l'exercice sont retirés des produits et "mis en attente", au passif du bilan, puis seront reversés au produits lors de l'exercice suivant.

PRODUITS D'EXPLOITATION

Contre-valeur monétaire d'une marchandise ou d'un produit (bien ou service) créé par l'établissement. Un produit d'exploitation s'exprime en prix de vente lorsqu'il correspond à une marchandise ou à un produit vendu à un tiers. Il s'exprime en coût, calculé à un niveau approprié, s'il correspond à un produit créé par l'établissement pour lui-même ou s'il entre dans la variation de production stockée.

Une subvention d'exploitation est assimilée à un produit d'exploitation.

PRODUITS À RECEVOIR - ORDRES DE RECETTES À ÉTABLIR

Produits acquis à l'établissement mais dont le montant, non définitivement arrêté ou ordonnancé, n'a pas encore été inscrit aux comptes de tiers débiteurs.

PROVISION POUR DÉPRÉCIATION

Constatation comptable d'un amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de cause dont les effets ne sont pas nécessairement irréversibles.

ANNEXE N° 3 (suite)

PROVISION POUR PERTES ET DÉPRÉCIATIONS GLOBALES

Constatation comptable d'un amoindrissement de la valeur du patrimoine ou d'une fraction du patrimoine résultant de causes dont les effets ne sont pas nécessairement irréversibles et non susceptibles d'être affectés à un ou plusieurs postes du bilan.

PROVISION DE PROPRE ASSUREUR

Voir fonds de propre assureur.

PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES

Provisions évaluées à l'arrêté des comptes, destinées à couvrir des risques et des charges que des évènements survenus ou en cours rendent probables, nettement précisés quant à leur objet mais dont la réalisation est incertaine.

PROVISIONS REGLEMENTÉES

Provisions ne correspondant pas à l'objet normal d'une provision et comptabilisées en application de dispositions légales (notamment fiscales) ex : amortissements dérogatoires.

PRUDENCE (RÈGLE DE)

Le PCG 82 définit cette règle de la façon suivante :

"*A l'effet de présenter des états reflétant une image fidèle de la situation et des opérations de l'entreprise, la comptabilité doit satisfaire, dans le respect de la règle de prudence, aux obligations de régularité et de sincérité".*

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

Respecter la règle de prudence, c'est calculer le résultat de l'exercice d'une façon prudente (le résultat de l'exercice ne doit faire ressortir que des bénéfices effectivement réalisés) en comptabilisant les charges même si elles ne sont que probables (amortissements, provisions, charges à payer...) et les produits seulement s'ils sont certains.

R

RABAIS

Voir "réductions sur ventes".

RATIOS

Rapports existant entre différents postes ou groupes de postes du bilan, ainsi qu'entre ces postes et les comptes de résultats, ou encore entre deux postes de comptes de résultats.

ANNEXE N° 3 (suite)

RECETTE

Caractérise une entrée de liquidités dans les caisses de l'établissement ou dans ses comptes courants soit dans une banque, soit dans un organisme financier.

RÉDUCTIONS SUR VENTES (RABAIS, REMISES, RISTOURNES ACCORDÉS)

Diminutions de prix pratiquées hors factures, elles comprennent les rabais, remises et ristournes hors facture :

rabais : réductions pratiquées exceptionnellement sur le prix de vente préalablement convenu, pour tenir compte, par exemple, d'un défaut de qualité ou de conformité des objets vendus ;

remises : réductions pratiquées habituellement sur le prix courant de vente, en considération, par exemple, de l'importance de la vente ou de la profession du client et généralement calculées par application d'un pourcentage au prix courant de la vente ;

ristournes : réductions de prix calculées sur l'ensemble des opérations faites avec le même tiers - client ou fournisseur - pour une période déterminée.

RÉGULARISATION (COMPTES DE)

Répartition des charges et des produits dans le même temps de manière à rattacher à un exercice déterminé toutes les charges et tous les produits le concernant effectivement.

Entrent dans cette catégorie :

les charges :

. à répartir sur plusieurs exercices ;

. constatées d'avance ;

. à payer - ou dettes provisionnées ;

les produits :

. constatés d'avance ;

. à recevoir.

Les régularisations font l'objet d'inscriptions dans les comptes classés dans les rubriques appropriées du bilan. C'est ainsi que les comptes de charges à payer et de produits à recevoir sont respectivement rattachés aux comptes de tiers concernés.

REMISES

Voir réductions sur ventes.

RÉPARTITION

Travail de classement des charges aboutissant à l'inscription dans les comptes reclassement et les centres d'analyse des éléments qui ne peuvent pas être affectés faute de moyens de mesure. Une répartition s'effectue à l'aide d'une "clé de répartition" fondée sur des relevés statistiques ou des raisonnements techniques et économiques appropriés.

ANNEXE N° 3 (suite)

REPORT

Opération qui consiste à écrire en début de période le solde du même compte déterminé à la fin de la période précédente. Le solde débiteur antérieur est inscrit au débit, le solde créditeur antérieur est inscrit au crédit.

REPORT À NOUVEAU BÉNÉFICIAIRE

Bénéfice dont l'affectation a été ajournée par le conseil d'administration qui a statué sur les comptes de l'exercice.

REPORT À NOUVEAU DÉFICITAIRE

Pertes constatées à la clôture d'exercices antérieurs qui n'ont pas été imputées sur des réserves et qui devront être déduites du bénéfice de l'exercice suivant ou ajoutées au déficit du dit exercice.

RÉSEAU D'ANALYSE COMPTABLE

Ensemble de comptes d'analyse et leur articulation.

RÉSERVES

Les réserves sont, en principe, des bénéfices affectés durablement à l'établissement jusqu'à décision contraire des organes compétents.

RÉSERVES DE PROPRE ASSUREUR

Voir fonds de propre assureur.

RECETTES AFFECTÉES

Recettes grevées d'affectation spéciale ne faisant pas l'objet d'un contrat (dons et legs, subventions...).

RESSOURCES

Dans le cadre de l'analyse financière, ensemble des fonds mis à la disposition de l'établissement au cours d'une période. Les ressources sont stables sous forme de capitaux, provisions ou subventions. Elles sont circulantes lorsqu'elles sont liées à l'exploitation.

RESSOURCES AFFECTÉES

Ressources grevées d'affectation spéciale (opérations prévues par des contrats ou conventions : recherche, formation professionnelle continue) et qui ne sont acquises à l'établissement qu'à hauteur des dépenses effectuées conformément à leur affectation. La relation contractuelle est écrite, les fonds non utilisés sont remboursés en fin de contrat.

ANNEXE N° 3 (suite)

RÉSULTAT

Le résultat de l'exercice est théoriquement égal tant à la différence entre les produits et les charges (résultat d'exploitation) qu'à la variation des capitaux propres (résultat d'investissement) entre le début et la fin de l'exercice. En fait, souvent, l'intervention d'opérations enregistrées dans les comptes dérogatoires ou affectant directement le montant des capitaux propres sans transiter par le résultat ne permet pas de constater cette équivalence sans analyse préalable.

On distingue les résultats :

d'exploitation ;

net comptable ;

courant avant impôt.

RÉSULTAT COURANT (DE L'EXERCICE)

C'est l'une des grandeurs caractéristiques des performances économiques de l'établissement.

Il constitue un indicateur essentiel pour l'analyse de gestion et les comparaisons inter-établissements.

Différence entre produits et charges liés aux opérations courantes (par opposition aux opérations exceptionnelles, c'est-à-dire inhabituelles, non répétitives), enregistrées au cours ou à la clôture de l'exercice.

Les opérations courantes peuvent avoir un caractère :

d'exploitation : opérations (non financières) liées à l'activité ordinaire (habituelle, répétitive,...) de l'entreprise. Exemple : achats d'approvisionnements, charges de personnel...., dotations aux amortissements économiquement justifiés... ;

financier : liées aux opérations financières ou à la structure financière de l'entreprise.

RÉSULTAT (COMPTABILITÉ ANALYTIQUE)

Différence entre un prix de vente et le coût complet correspondant. En comptabilité analytique, un résultat est la marge sur coût complet.

RISTOURNES

Voir réductions sur ventes.

ROTATION DES STOCKS

Le mode de calcul des ratios et sa signification sont indiqués dans la fiche technique n° 2 du guide d'analyse financière. Ce ratio est conditionné par la permanence dans les méthodes d'évaluation et ne peut à lui seul être significatif des besoins en fonds de roulement.

ANNEXE N° 3 (suite)

S

SECTION (COMPTABILITÉ ANALYTIQUE)

Subdivision ouverte à l'intérieur d'un centre de travail lorsque la précision recherchée dans le calcul des coûts de produit conduit à effectuer l'imputation du coût d'un centre de travail au moyen de plusieurs unités d'oeuvre (et non d'une seule).

Une section ouverte en dehors des centres de travail avec pour seul objectif de faciliter les opérations de répartition, de cession entre centres d'analyse ou d'imputation est dite "fictive", ou de calcul".

Les sections sont couramment appelées "homogènes" du fait de l'homogénéité des charges qui les constituent par rapport au mode d'imputation choisi.

SERVICE À COMPTABILITÉ DISTINCTE

Entité juridique dotée d'un budget autonome et d'un cadre comptable complet, comprenant aussi bien les comptes de charges et de produits, que les comptes de bilan, à l'exception des comptes de disponibilités qui ne sont ouverts que dans le comptabilité générale de l'établissement (respect du principe de l'unité de caisse).

Les encaissements et les décaissements effectués sont inscrits respectivement au crédit ou au débit du compte 185 "opérations de trésorerie inter-services", ouvert dans la comptabilité générale.

Simultanément un débit ou un crédit est inscrit au compte 185 "opérations de trésorerie inter-services" dans la comptabilité du service.

Cette technique est également utilisée quand un poste comptable réunit plusieurs établissements ayant une comptabilité distincte, les comptes de disponibilités n'étant ouverts qu'au nom de l'établissement principal.

SERVICE SPECIAL

Service doté d'un état prévisionnel de recettes et dépenses propre. Il peut réaliser des opérations de fonctionnement et d'investissement, qui sont intégrées à celles du centre afin d'être reprises par masses en dépenses et en recettes du budget général de l'établissement.

Les charges et produits du service spécial sont virés en fin d'exercice à une subdivision particulière du compte de "résultat".

Les résultats bénéficiaires et le cas échéant déficitaires de son activité sont affectés à une subdivision particulière du compte de "réserves".

SITUATION NETTE

Après l'affectation du résultat, la situation nette comprend les poste suivants :

apports ;

écarts de réévaluation ;

réserves ;

report à nouveau.

ANNEXE N° 3 (suite)

SOL, SOUS-SOL, SUR-SOL

Termes utilisés lorsque l'établissement n'est pas propriétaire de ces trois éléments attachés à une même parcelle de terrains (ou ne les a pas reçus en dotation ou en affectation).

C'est ainsi que "sur-sol" est le terme utilisé lorsque l'établissement a un droit de construction ou d'utilisation de l'espace situé au dessus d'un sol dont il n'est pas propriétaire ou qu'il n'a pas reçu en dotation ou en affectation.

SOLDES INTERMÉDIAIRES DE GESTION

Marges qui constituent autant de paliers dans la formation du résultat net de l'exercice (cf. fiche technique n° 4 sur les soldes intermédiaires de gestion).

Ce sont des grandeurs caractéristiques du comportement et des performances économiques de l'établissement. Elles peuvent être déterminées en comptabilité générale. Ce sont notamment :

la marge commerciale ;

la production de l'exercice ;

la production de l'exercice ;

la valeur ajoutée produite (brute) ;

l'excédent brut d'exploitation ;

le résultat d'exploitation ;

le résultat courant (avant impôts/sociétés) ;

le résultat exceptionnel ;

le résultat net.

SOUS-TRAITANCE

Consiste à faire exécuter par un autre établissement ou une entreprise, ce que l'entreprise ou l'établissement pourrait faire avec ses moyens normaux, quelles que soient les raisons pour lesquelles elle ne les fait pas. La sous-traitance sous-entend que la matière n'est pas fournie (si la matière est fournie, ont parle de "travaux à façon").

STOCKS ET PRODUCTIONS EN COURS

Ensemble des biens ou des services qui interviennent dans le cycle d'exploitation de l'établissement pour être :

soit vendus en l'état ou au terme d'un processus de production à venir ou en cours ;

soit consommés au premier usage.

On distingue les stocks proprement dits des productions en cours.

Les stocks proprement dits comprennent :

les marchandises ;

les approvisionnements : matières premières, matières consommables et fournitures consommables ;

les produits : produits intermédiaires, produits finis, produits résiduels.

ANNEXE N° 3 (suite)

Les productions en cours sont des biens ou des services en cours de formation au travers d'un processus de production qui n'est pas achevé à la clôture de l'exercice. Ils peuvent être inventoriés par assimilation conventionnelle à d'autres biens de la nomenclature ou par inscription à une rubrique "non ventilable" de cette nomenclature.

NB. Les biens pour lesquels une décision d'immobilisation a été prise ne figurent pas dans les stocks. Ils sont comptabilisés dans la classe des immobilisations.

Suivant leur degré d'élaboration et leur origine, les emballages sont classés sous l'une ou l'autre des catégories énumérées ci-dessus.

SUBVENTIONS

Sommes accordées à un établissement à titre gratuit, par l'Etat, les organismes publics, ou éventuellement d'autres tiers.

SUBVENTION D'INVESTISSEMENT

Subvention reçue par l'établissement en vue d'acquérir ou de créer des valeurs immobilisées (subvention d'équipement) ou de financer des activités à long terme.

T

TABLEAU DE FINANCEMENT

Tableau des emplois et des ressources qui explique les variations du patrimoine de l'établissement au cours de la période de référence (cf. fiche technique n° 1 du guide d'analyse financière).

Les documents de synthèse annuels comportent deux parties :

- la première décrit les ressources et emplois stables à l'origine de la variation du fonds de roulement net global au cours de l'exercice ;
- la deuxième analyse cette variation du fonds de roulement net global en faisant apparaître ses deux composantes :
  - . la variation du besoin en fonds de roulement ;
  - . la variation de trésorerie nette.

TERRAINS

Expression utilisée lorsque l'établissement est propriétaire de trois éléments : sous-sol, sol, sur-sol. Il y a lieu de distinguer dans des comptes particuliers :

- les terrains sans construction ;
- les terrains supportant une construction propre ;
- les terrains supportant une construction d'autrui.

TERRAINS DE GISEMENT

Terrains d'extraction de matières destinées soit aux besoins de l'établissement, soit à être revendues en l'état ou après transformation.

ANNEXE N° 3 (suite)

TIERS

Toute personne physique ou morale autre que l'établissement lui-même. Le personnel est tiers par rapport à l'établissement, tout comme un fournisseur ou un client.

TITRES IMMOBILISÉS

Titres, autres que les titres de participation, que l'établissement à l'intention de conserver durablement. Ils sont représentatifs de parts de capital ou de placements à long terme.

TITRES DE PARTICIPATION

Titres dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'établissement, notamment parce qu'elle permet d'exercer une influence sur la société émettrice des titres ou d'en assurer le contrôle. Il en résulte soit une prise de contrôle, soit une prise de participation.

TRANSFERTS DE CHARGES

Les comptes de la classe 6 (charges) ne sont pas destinés à enregistrer les sommes qui doivent être affectées à tel ou tel poste du bilan.

Mais les établissements ne sont pas toujours en mesure de faire de telles distinctions au moment où ils enregistrent leurs opérations.

Ainsi sont-ils amenés à comprendre dans les charges des éléments qui n'en sont pas, parce qu'ils serviront à la création d'une immobilisation par l'établissement pour lui-même. De plus, le caractère de certaines charges (exploitation, financier ou exceptionnel) peut ne pas être immédiatement connu.

Exemple :

- transfert de charges à un compte de bilan (production immobilisée, transfert de charges pour le compte de tiers, charges à répartir,...) ;
- transfert de charges d'une catégorie à une autre (charges d'exploitation transférées en charges exceptionnelles...).

Le compte de produits 79 "transfert de charges" enregistre alors, à la clôture de l'exercice, les charges (d'exploitation, financières ou exceptionnelles) à transférer, soit à un compte de bilan (autre que les comptes d'immobilisations), soit à un autre compte de charges.

Il permet donc de corriger l'imputation initiale.

N.B. La technique des transferts de charges n'est pas employée pour les erreurs d'imputations, qu'il convient de contrepasser.

TRÉSORERIE (OU TRÉSORERIE COURANTE)

Ecart entre :

- d'une part, les disponibilités ;
- d'autre part, les concours bancaires (ou autres) à court terme sous forme de découverts ou de prêts personnels à très court terme.

ANNEXE N° 3 (suite)

T.V.A.

Taxe sur la valeur ajoutée. Il s'agit d'une taxe sur la valeur finale d'un bien ou d'un service. Cette taxe est supportée par le consommateur final d'un bien ou d'un service que ce soit une personne physique ou une personne morale.

Le mécanisme de cette taxe permet à l'Etat de la percevoir au fur et à m esure de l'élaboration des produits (à chaque fois qu'un établissement ajoute de la valeur à un produit). La T.V.A. est collectée par les établissements pour le compte de l'Etat.

U

UNITÉ COMPTABLE D'EXPLOITATION

Unité d'exploitation dont la comptabilité est tenue de façon autonome : ensemble de l'établissement ou division de l'établissement.

UNITÉ FONCTIONNELLE

Division de l'unité comptable groupant l'ensemble des centres d'analyse de charges afférentes à une fonction économique (production, distribution, gestion du personnel...).

UNITÉ D'INVENTAIRE

Plus petite partie inventoriée sous chaque article de la nomenclature de l'établissement.

UNITÉ D'OEUVRE

Unité d'imputation du coût d'un centre d'analyse aux comptes de coûts de produits.

V

VALEUR AJOUTÉE

Ecart entre la valeur de la production d'un établissement au cours d'une période et la valeur des biens et services intermédiaires consommés par le même établissement au cours de la même période.

L'une des grandeurs fondamentales caractéristiques du comportement et des performances économiques des établissements. Elle fait partie des soldes intermédiaires de gestion;

Définition (PCG 82)

"Elle exprime une création de valeur ou l'accroissement de valeur que l'entreprise apporte aux biens et services en provenance des tiers dans l'exercice de ses activités professionnelles courantes. Elle est mesurée par la différence entre la production de la période (à laquelle s'ajoute la marge commerciale de la période) et les consommations de biens et services fournis par des tiers pour cette production".

La "valeur ajoutée" exprime donc la richesse créée au cours d'un exercice par une entreprise, provenant de l'effort conjugué des facteurs de production propres à cette entreprise, qu'il s'agisse du travail ou du capital.

ANNEXE N° 3 (suite et fin)

Intérêt

Elle permet d'apprécier le "poids économique" d'un établissement ainsi que sa structure et ses performances économiques :

degré d'intégration (appel plus ou moins important aux biens et services en provenance des tiers) ex : valeur ajoutée/production ;

efficacité des facteurs de production (travail, capital) : ex : charges de personnel/valeur ajoutée.

Elle se prête bien aux comparaisons inter-établissements.

VALEUR D'INVENTAIRE (OU VALEUR ACTUELLE)

Valeur vénale d'un bien à la date de l'inventaire, c'est-à-dire le prix présumé qu'accepterait d'en donner un acquéreur éventuel dans l'état et le lieu où se trouve ledit bien.

La valeur vénale doit être appréciée en fonction de la situation de l'établissement, au moment de la comptabilisation du bien, l'hypothèse retenue sera le plus souvent celle d'une continuité économiquement justifiée de l'exploitation.

VALEURS MOBILIÈRES

Ensemble de valeurs mobilières immobilisées et de placement.

VALEURS MOBILIÈRES IMMOBILISÉES

Valeurs mobilières que l'établissement a l'intention de conserver durablement.

Il s'agit soit de titres de participation, soit de titres immobilisés.

VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT

Titres acquis en vue de réaliser un gain en capital à brève échéance.

VENTE (PRIX)

Une vente représente la valeur exprimée en unités monétaires d'une transaction entre l'établissement et un tiers impliquant un transfert de propriété de l'établissement à un client (ou la reconnaissance d'un service rendu) et un paiement d'une valeur équivalente et convenue du client à l'établissement.

Le prix de vente peut être exprimé hors taxes (en particulier, en comptabilité analytique), ou taxes comprises (créances sur clients) en comptabilité générale.

VENTILATION

Mise en oeuvre des opérations d'affectation, de répartition et d'imputation de l'ensemble des recettes et des dépenses d'un établissement.

ANNEXE N° 4 : Conseil national de la comptabilité :
Avis n° 98-03 du 17 février 1998 relatif au plan comptable des établissements publics nationaux à caractère administratif

Le Conseil national de la comptabilité a été saisi par la direction de la Comptabilité publique, sur le projet de plan comptable des établissements publics nationaux à caractère administratif (EPNA).

Ce projet de plan comptable est une révision du plan actuel en vigueur depuis 1982. Il se rapproche des règles du plan comptable général (PCG), sous réserve des aménagements liés au statut des établissements publics nationaux à caractère administratif. En effet, ces personnes morales de droit public, dotées de l'autonomie financière et juridique, créées par une loi ou un décret, pour exercer des missions spécifiques, sont soumises aux règles de la comptabilité publique posées par le décret du 29 décembre 1962.

Ces adaptations portent sur les points suivants :

1 - Comptabilisation des biens remis à l'EPNA

Pour assurer la mission de service public qui lui a été confiée, l'établissement dispose de biens qui lui sont remis soit en jouissance, soit en pleine propriété.

1. 1. Les biens remis en jouissance

Ces biens, mis à disposition par l'Etat, sans transfert de propriété, sont inscrits à l'actif du bilan au compte d'immobilisations approprié, afin de permettre à l'Etat, qui ne les valorise pas individuellement au sein de sa comptabilité, de les suivre de manière déconcentrée et à l'établissement, d'apprécier la réalité économique de sa gestion.

La contrepartie de ces biens s'inscrit au passif du bilan au compte 102 « Biens mis à disposition ».

Afin d'identifier en comptabilité l'organisme débiteur de la charge du renouvellement du bien, ce compte 102 est aménagé au moyen des subdivisions nécessaires.

1. 2. Les biens remis en pleine propriété

Conformément aux règles du PCG, ils sont inscrits à l'actif au compte d'immobilisations approprié. La contrepartie et inscrite au passif au compte 103 « Biens remis en pleine propriété ».

2. Comptabilisation des amortissements relatifs aux biens mis à disposition non renouvelables par l'EPNA

L'instruction M 91 retient un principe général d'amortissement défini par l'article 14 alinéa 2 du code du commerce qui dispose que « même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice, il doit être procédé aux amortissements et provisions nécessaires ».

Pour l'appréciation de la situation économique et de la gestion, ce principe s'applique dans tous les cas.

Toutefois, lorsque la charge du renouvellement du bien mis à disposition n'incombe pas à l'EPNA, celui-ci n'a pas à supporter la charge d'amortissement. La neutralisation de celle-ci s'opère alors par l'écriture suivante : le compte 102 « Biens mis à disposition » est débité et le compte 776 « Produits issus de la neutralisation des amortissements » est crédité.

ANNEXE N° 4 (suite)

3. Comptabilisation des engagements

L'agent comptable tient une comptabilité des engagements, conforme aux règles du PCG, qui retrace les droits et obligations dont les effets sur le montant ou la composition du patrimoine sont subordonnés à la réalisation de conditions ou d'opérations ultérieures. Ces engagements se comptabilisent dans les comptes suivants :

le compte 801 « Engagements donnés par l'établissement »,

le compte 802 « Engagements reçus par l'établissement,

le compte 809 « contrepartie des engagements ».

Par ailleurs, pour décrire l'exécution des engagements pluriannuels auxquels procède l'établissement afin de réaliser sa politique d'intervention, il existe une comptabilité de programmes qui peut être tenue soit par l'ordonnateur soit par l'agent comptable. Les comptes suivants ont été créés à cet effet :

803 « Autorisations de programme »,

804 « Engagements juridiques »,

805 « Crédits de paiement »,

806 « Engagement comptable annuel »,

807 « Mandatement ».

4. Comptabilisation des opérations internes

Les transactions entre les différentes entités d'un établissement sont comptabilisées au compte 18 « Compte de liaison ». Celui-ci se substitue au compte 45 antérieurement utilisé, puisque, conformément au PCG, ce dernier ne doit retracer que les opérations relatives à un groupe de sociétés ou aux associés.

5. Comptabilisation des congés payés

L'utilisation des congés payés ne s'applique qu'aux droits des membres du personnel ayant un statut de droit privé et non à ceux ayant un statut de droit public en raison des spécificités qui s'y rattachent.

6. Contraintes liées au droit budgétaire

En raison des dispositions budgétaires, certaines opérations demandent un suivi particulier.

A cette fin, les comptes suivants ont été créés :

les comptes 657 « Charges spécifiques » et 757 « Produits spécifiques » ;

les comptes 4684 « produits à recevoir sur ressources affectées » et 4682 « Charges à payer sur ressources affectées » qui enregistrent à la signature de la convention les ressources affectées par un bailleur de fonds et qui se soldent au fur et à mesure du déroulement des opérations par une imputation aux comptes de charges et de produits appropriés ;

le compte 4674 « Taxe d'apprentissage » qui enregistre les fonds reçus des entreprises ou des organismes collecteurs et qui se solde par une imputation au compte de produits après financement des actions d'apprentissage ou de formation correspondantes.

ANNEXE N° 4 (suite et fin)

7. Contraintes liées au droit comptable public

Le principe de la séparation des ordonnateurs et des comptables, ainsi que celui de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics nécessitent des procédures comptables spécifiques et donc une adaptation de la nomenclature telle que présentée dans le présent projet.

L'assemblée plénière du conseil national de la comptabilité, réunie le 17 février 1998, émet un avis favorable sur les dispositions comptables contenus dans le projet de plan comptable des établissements publics nationaux à caractère administratif.

ANNEXE N° 5 : Fiches techniques d'analyse financière

FICHE TECHNIQUE N°1
LE TABLEAU DE FINANCEMENT

1. DÉFINITION

Le tableau de financement (cf. tableau en fin de fiche), nouveau cadre d'analyse qui accompagne obligatoirement les documents de synthèse des organismes qui appliquent le système développé, met l'accent sur les variations intervenues entre deux bilans, bilan d'ouverture et bilan de clôture (avant répartition du résultat) et complète ainsi de façon très utile les informations données par la méthode des tableaux comparatifs de bilans.

En effet, entre deux bilans les différents éléments de la situation patrimoniale d'un organisme se sont modifiés. Des besoins nouveaux se sont fait sentir qu'il a fallu couvrir par des ressources nouvelles.

Le tableau de financement permet de calculer et de décrire comment ont évolué, par poste du bilan :

- les différentes catégories de ressources (stables, à court terme, internes, externes) ;
- les différentes catégories d'emplois (remboursement de dettes, acquisition d'éléments d'actif immobilisé ou circulant, trésorerie).

Ces ressources et emplois conditionnant le fonds de roulement, l'analyse réalisée par la confection du tableau de financement permet de cerner avec précision les causes de son évolution.

Le fonds de roulement peut être calculé soit à travers les ressources et emplois stables (haut du bilan), soit à partir de capitaux circulants et dettes à court terme (bas du bilan), pour un résultat identique.

2. MODE D'ÉTABLISSEMENT

2.1. TABLEAU DE FINANCEMENT DES EMPLOIS ET RESSOURCES STABLES

Cette première partie du tableau décrit les emplois et ressources en terme de flux.

2.1.1. Emplois

2.1.1.1. Acquisition d'actifs immobilisés

Y est porté tout accroissement des débits de la classe 2 (compte tenu de certaines compensations provenant des transferts du compte 23 au compte 21). Ces éléments doivent être recherchés sur le tableau des immobilisations car ils ne peuvent en aucun cas résulter du bilan dont les soldes correspondent à la contraction d'entrées et de sorties.

2.1.1.2. Charges à répartir sur plusieurs exercices

Ce poste reprend les montants bruts transférés en cours de l'exercice.

2.1.1.3. Réduction des capitaux propres

Poste à utiliser pour une réduction de la dotation par exemple.

ANNEXE N° 5 (suite)

2.1.1.4. Remboursement de dettes financières

Emprunts conclus pour une durée supérieure à un an

Eléments à rechercher dans la balance définitive des comptes.

2.1.2. Ressources

2.1.2.1. Capacité d'autofinancement de l'exercice

Elle est définie par le plan comptable à partir de l'Excédent Brut d'Exploitation.

Excédent Brut d'Exploitation (ou Insuffisance Brute d'Exploitation)

- Transferts de charges (d'exploitation)
+ Autres produits (d'exploitation)
- Autres charges (d'exploitation)
± Quotes-parts de résultats sur opérations faites en commun
+ Produits financiers[1]
- Charges financières[2]
+ Produits exceptionnels[3]
- Charges exceptionnelles[4]
- Participation des salariés aux fruits de l'expansion,
- Impôts sur les bénéfices.
= CAPACITÉ D'AUTOFINANCEMENT DE L'EXERCICE

Toutes ces informations apparaissent au compte de résultat.

2.1.2.2. Cessions ou réductions d'actifs immobilisés

Inscription du prix de vente des actifs pour sa totalité.

En effet, la CAF ne comprend pas les résultats sur cessions d'immobilisations qui sont inclus algébriquement au poste "cessions d'immobilisations"

2.1.2.3. Augmentation de capitaux propres

A l'exception du résultat déjà recensé en 2.1.2.1., ce poste reprend les augmentations des comptes de capitaux propres :

- Apports,
- Autres capitaux propres dont subventions d'investissement.

2.1.2.4. Augmentation des dettes financières

Sauf concours bancaires courants et soldes créditeurs de banques et hors primes de remboursement des obligations.

---

[1] Sauf reprises sur provisions.

[2] Sauf dotations aux amortissements et aux provisions financières.

[3] Sauf produits des cessions d'immobilisations,
quote part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice,
reprises sur provisions exceptionnelles.

[4] Sauf valeur comptable des immobilisations cédées,
dotations aux amortissements et aux provisions exceptionnels.

ANNEXE N° 5 (suite)

2.1.3. Solde: variation du fonds de roulement net global

Un solde créditeur correspond à un excédent des ressources sur les emplois, donc à une augmentation du fonds de roulement entre l'ouverture et la clôture de l'exercice.

Un solde débiteur indique que les emplois nouveaux ont dépassés les ressources nouvelles

Cette approche est plus analytique que celle du calcul pur et simple du fonds de roulement à partir d'un bilan mais se heurte à la même impossibilité de porter un jugement sur la situation de l'organisme à partir du solde considéré isolément.

2.2. TABLEAU DE FINANCEMENT DES EMPLOIS CIRCULANTS

Cette deuxième partie du tableau des emplois et des ressources décrit les variations nettes des éléments du fonds de roulement en une approche additive.

Les opérations sont classées en trois catégories:

variation exploitation (stocks, en cours, créances et dettes d'exploitation) ;

variation hors exploitation (créances et dettes hors exploitation et valeurs mobilières de placement) ;

variation nette "Trésorerie" (disponibilités et concours bancaires courants et soldes créditeurs de banques).

Les postes qui composent chaque catégorie peuvent évoluer en plus ou en moins à l'intérieur d'une même rubrique, aussi chaque poste peut être à l'origine de:

"besoin": augmentation d'un compte d'actif ou diminution d'un compte de passif ;

"dégagement": diminution d'un compte d'actif ou augmentation de passif.

Les soldes seront:

négatifs lorsque les besoins excéderont les dégagements ;

positifs dans le sens contraire.

Les éléments à reporter dans ce tableau sont les montants bruts (provisions pour dépréciations non déduites des postes concernés) appréhendés directement au bilan.

La somme des variations nettes, exploitation et hors exploitation détermine la variation nette du besoin en fonds de roulement de l'exercice : *VAR BFR (besoins > dégagements)* ou la variation nette du dégagement du fonds de roulement de l'exercice : *(dégagements > besoins)*.

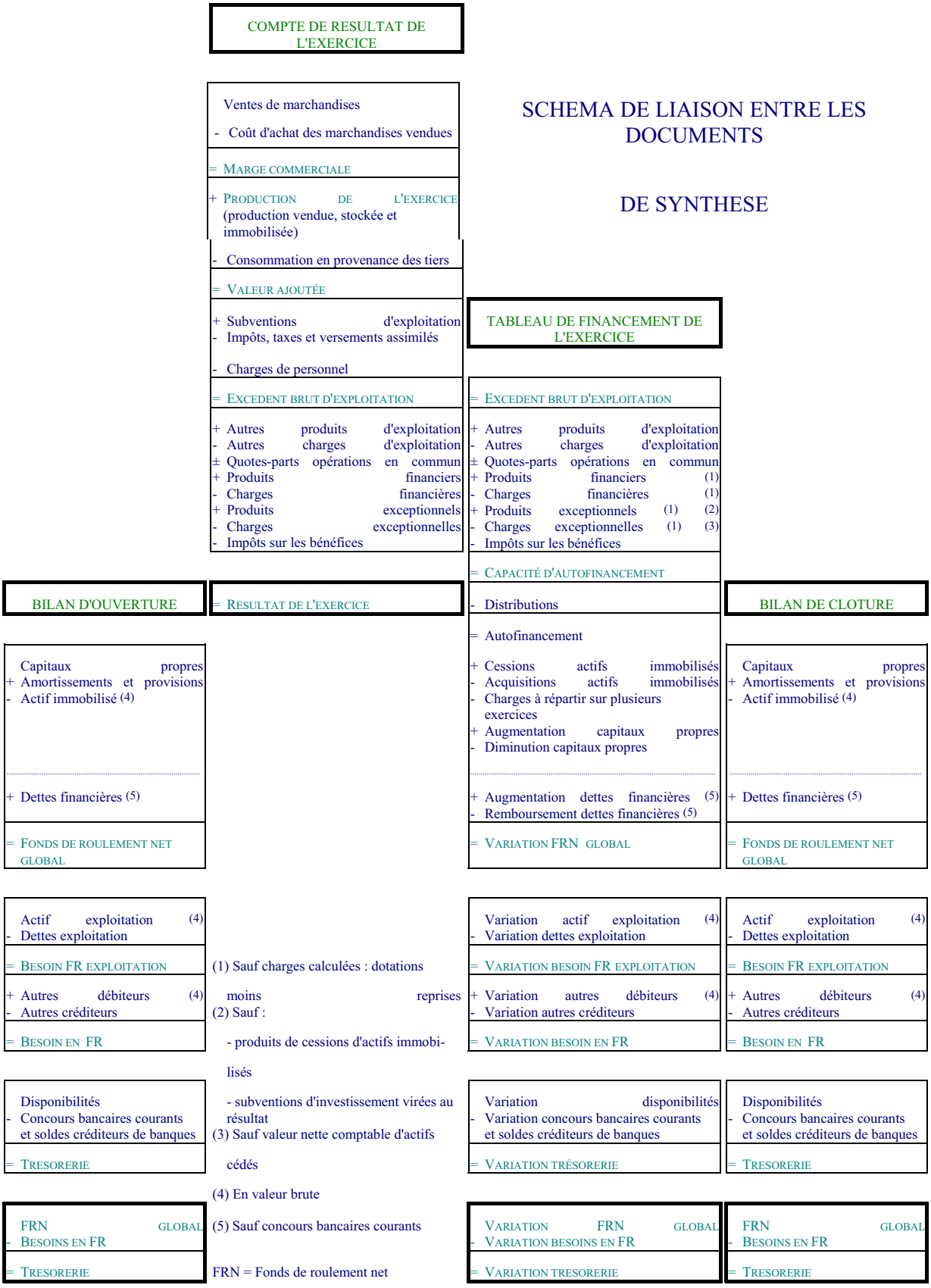
Ce premier résultat auquel s'ajoute la variation nette de trésorerie: *VAR T* détermine la variation du fonds de roulement net global

VAR FR	=	VAR BFR + VAR T
Première partie du tableau		Deuxième partie du tableau

Le schéma de liaison entre les documents de synthèse publié par le Conseil national de la comptabilité en complément au titre II du Plan comptable général et joint ci-après met bien en évidence la place centrale qu'occupe le tableau de financement de l'exercice entre le bilan d'ouverture et de clôture et rattaché au compte de résultat par la notion d'excédent brut d'exploitation.

ANNEXE N° 5 (suite)

SCHEMA DE LIAISON ENTRE LES DOCUMENTS DE SYNTHESE



ANNEXE N° 5 (suite)

TABLEAU DE FINANCEMENT

KF

	REEL N-2	prévision d'éxecution N-1	BUDGET N
EMPLOI ET RESSOURCES STABLES			
CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT			
ACQUISITIONS D'IMMOBILISATIONS			
REDUCTIONS D'IMMOBILISATIONS			
VARIATIONS DES CAPITAUX PROPRES			
AUGMENTATION DE LA DETTE			
REMBOURSEMENT DE LA DETTE			
VARIATION DU FONDS DE ROULEMENT			
EMPLOI ET RESSOURCES CIRCULANTS HORS TRESORERIE			
VARIATION DES STOCKS			
VARIATIONS DES DETTES			
FOURNISSEURS			
AUTRES			
VARIATIONS DES CREANCES			
CLIENTS			
ACOMPTES SUR VENTES			
AUTRES			
MANDATS			
VARIATIONS DES AUTRES CIRCULANTS			
PRODUITS CONSTATES D'AVANCE			
AUTRES			
AUTRES VARIATIONS			
VARIATION DU BESOIN EN FONDS DE ROULEMENT			
TRESORERIE			
VARIATION DES DISPONIBILITÉS			
CONCOURS BANCAIRES			
VARIATION DE LA TRESORERIE			
DISPONIBILITES EN FIN D'EXERCICE			

La variation du fonds de roulement est égale à la variation du besoin en fonds de roulement augmentée de la variation de la trésorerie

ENDETTEMENT CUMULE AU 31/12	ETAT			
	AUTRES			

ANNEXE N° 5 (suite)

FICHE TECHNIQUE N°2
LA TECHNIQUE DES RATIOS

Un ratio est un rapport expressif entre deux données caractéristiques de l'établissement qui peut être exprimé, soit sous la forme d'un quotient, soit sous la forme d'un pourcentage.

Ainsi, à partir de deux postes ou de regroupement de postes du bilan ou du compte de résultat entre lesquels il existe un lien logique et qui sont extraits des documents comptables , il est possible d'obtenir une nouvelle information qui enrichit l'analyse et facilite les comparaisons entre établissements ou entre exercices pour un même établissement.

On distingue en général trois catégories de ratios:

les ratios de structure,

les ratios de sécurité,

les ratios de gestion,

parmi lesquels ne seront commentés que les rapports les plus significatifs.

1. LES RATIOS DE STRUCTURE

Ils ont pour but en premier lieu de définir les caractéristiques de l'établissement (composition de l'actif et du passif) puis de tester la solidité et l'indépendance de l'établissement. Ils sont calculés à partir du bilan.

1.1.STRUCTURE DES ACTIFS

On compare les grandes catégories de postes de l'actif au total du bilan. Cela se fait généralement en pourcentage et permet de dresser un tableau type suivant :

actif immobilisé	50%
stocks	20%
autres actifs circulants	30%
	100%

Cette structure d'actif donnée à titre d'exemple pourrait être celle d'un secteur industriel (importance des actifs immobilisés) avec écoulement rapide des fabrications.

Ainsi, la structure de l'actif devra être appréciée en fonction du secteur d'activité et de la structure du passif.

1.2. STRUCTURE DU PASSIF

On calcule le rapport des capitaux propres, des dettes à long terme (et leur addition: capitaux permanents)et des dettes à court terme au total du bilan. On obtient le tableau suivant :

Capitaux permanents:

capitaux propres	20%
long terme	20%
court terme	60%
	100%

ANNEXE N° 5 (suite)

Ce passif ne peut convenir à l'actif précédent car il conduirait à une absence de fonds de roulement. Ainsi, l'étude des structures doit déboucher sur les relations ACTIF - PASSIF.

1.3. RELATIONS ACTIF-PASSIF

es ratios auront pour but de vérifier la solidité et l'indépendance de l'établissement. Certains ont une signification propre, d'autres n'en ont que par référence aux mêmes ratios d'organismes similaires ou sous réserves de prévisions à chercher dans d'autres postes du bilan.

1.3.1. Ratio d'immobilisation des capitaux permanents

$$\frac{\text{Capitaux permanents}}{\text{Actifs immobilisés}}$$

Ce ratio est constitué exactement des éléments composant la première définition du fonds de roulement (excédent des capitaux permanents sur les valeurs immobilisées). Les postes du bilan à prendre en considération sont ceux définis au § 2.1.1.3. du guide d'analyse financière. Son résultat a une signification propre, puisque s'il est inférieur à 1, l'établissement a un fonds de roulement négatif et finance ses immobilisations par des dettes à court terme. S'il est > 1, l'établissement dispose d'un fonds de roulement. Comme le calcul direct du fonds de roulement, celui de ce ratio est une indication précieuse mais très limitée.

1.3.2. Ratio d'immobilisation des capitaux propres

$$\frac{\text{Capitaux propres}\ [1]}{\text{Dettes à long terme (>1an)}\ [2]}$$

Ce ratio mesure le degré d'indépendance financière vis à vis des créanciers. Dans la logique, le résultat de ce ratio doit être supérieur à 1. Cependant les conclusions doivent être nuancées. Le ratio peut être supérieur à 1 alors que, dans les dettes à court terme, figure un gros créancier qui peut à lui seul menacer l'indépendance. A l'inverse, le résultat peut être inférieur à 1 et l'indépendance n'être pas menacée si les dettes à long terme sont réparties entre de nombreux porteurs. Il n'en reste pas moins que le souci d'indépendance est nécessairement lié au niveau de l'endettement global et de la structure de cet endettement. Mais, là encore, le ratio n'apporte que des informations limitées.

2. RATIOS DE SÉCURITÉ

La sécurité découle de la structure puisqu'elle est conditionnée par l'existence d'un fonds de roulement. Elle repose sur la gestion de la trésorerie au sens large.

[1] Comptes 10 à 13 moins frais d »établissements.

[2] Compte 15 (si risque à plus d'un an) et dettes à plus d'un an.

ANNEXE N° 5 (suite)

2.1. RATIO DE FONDS DE ROULEMENT

$$\frac{\text{Actif circulant}}{\text{Passif à court terme}}$$

Ce ratio est composé des deux termes qui permettent de calculer le fonds de roulement et, à ce titre, il n'apporte pas d'information supplémentaire par rapport au calcul direct du fonds de roulement. Le résultat de ce ratio doit évidemment être supérieur à 1 dans des proportions qui varient avec la liquidité des actifs et l'exigibilité du passif.

2.2. RATIO DE TRÉSORERIE À TERME

$$\frac{\text{Autres actifs circulants}}{\text{Dettes à court terme}}$$

Il correspond au précédent ratio, sans les stocks, et se heurte aux mêmes difficultés d'appréciation.

2.3. RATIO DE TRÉSORERIE IMMÉDIATE

$$\frac{\text{Disponibilités}}{\text{Dettes à court terme}}$$

Rapprocher les liquidités immédiates de la totalité des dettes à court terme conduit nécessairement à un ratio souhaitable assez sensiblement inférieur à 1 puisqu'il est peu vraisemblable que toutes les dettes soient immédiatement exigibles. L'objectif de la trésorerie immédiate est donc de faire face aux dettes échues. Elle doit être suffisante sans être excédentaire car les liquidités immédiates correspondent le plus souvent à des actifs improductifs ou faiblement rémunérés.

2.4. CONCLUSIONS SUR LES RATIOS DE SÉCURITÉ

Les difficultés d'interprétation des résultats de ces ratios illustrent les limites de la méthode des ratios en ce domaine. Il faudra lui préférer l'analyse des besoins en fonds de roulement ou la prévision de trésorerie.

3. RATIOS DE GESTION

Les éléments qui les composent sont tirés du compte de résultat (postes de charges et produits ou soldes intermédiaires de gestion) ou des relations entre le compte de résultat et le bilan.

3.1. RATIO DE VITESSE DE ROTATION DES STOCKS

En raison de leur double nature, les stocks sont un élément important de la gestion:

- sous l'angle de la structure, plus courte est la période écoulée entre l'entrée en stock et la cession (donc plus rapide la rotation) et moins l'établissement devra mobiliser de ressources "intercalaires" ;

- sous l'angle de la gestion et de la rentabilité, chaque élément du stock qui est vendu apporte des liquidités mais permet de réaliser la marge comprise dans le prix de vente. Donc toute accélération de la rotation permet d'accroître le résultat de l'exercice.

Cette notion de rotation des stocks est très riche d'informations mais aussi très difficile à chiffrer avec précision.

ANNEXE N° 5 (suite)

3.1.1. Rotation des stocks liés à une activité commerciale

3.1.1.1. Composition du ratio

$$\frac{\text{Consommation de stocks de marchandises}[1]}{\text{Stock moyen de marchandises}[2]}$$

Le résultat de ce ratio indique le nombre de rotations dans l'exercice.

3.1.1.2. Autre expression du ratio: durée moyenne des éléments stockés en magasin

Le résultat est obtenu par la formule :

$$\frac{\text{Stock moyen(x12(mois) ou 53(semaines) ou 365(jours))}}{\text{Consommation de stocks}}$$

Si le résultat n'a en soi pas de valeur car il est lié aux contraintes techniques de l'activité, il est utile pour effectuer des comparaisons entre organismes d'un même secteur ou pour apprécier l'évolution de l'établissement analysé.

Il permet en outre d'apprécier en partie les besoins de financement de l'établissement qui seront d'autant plus important que la rotation du stock sera lente.

3.1.2. Rotation des stocks liés à une activité industrielle

Les stocks figurant au bilan sont évalués selon les méthodes hétérogènes.Les matières premières et approvisionnements sont valorisés au coût d'achat (comme les marchandises) alors que les en-cours et les produits le sont au prix de revient. On peut considérer qu'en l'absence des données d'une comptabilisation analytique, le prix de revient des produits vendus correspond au montant des ventes hors taxe, déduction faite du résultat courant.

3.2. RATIOS PROCÉDANT DE LA MISE EN POURCENTAGE DES SOLDES INTERMÉDIAIRES DE GESTION

Pour la définition des éléments de ces ratios se reporter à la fiche technique n°4 en annexe.

3.2.1. Ratio de marge commerciale ou taux de marge commerciale

$$\frac{\text{(Ventes - Coût d'achat des marchandises vendues)x100}}{\text{Ventes}}$$

3.2.2. Ratios de valeur ajoutée

Les soldes postérieurs à la valeur ajoutée produite (dans l'ordre du tableau des soldes intermédiaires de gestion) ou même les postes pris en compte, après définition de la valeur ajoutée peuvent lui être comparés sous forme de ratio qui facilite les comparaisons.

---

[1] Compte 607 +ou - compte 6037.

[2] En inventaire intermittent il peut être approché à partir de la moyenne arithmétique du stock initial et du stock final : Stock moyen = SI + SF/ 2.

ANNEXE N° 5 (suite)

3.3. RATIO DE PRODUCTIVITÉ DU CHIFFRE D'AFFAIRES

Il sert à déterminer le résultat dégagé par l'activité principale.

Le résultat à ses différents niveaux (résultat d'exploitation, résultat courant, résultat de l'exercice) est porté au numérateur, il est comparé au chiffre d'affaires :

$$\frac{\text{Résultat x 100}}{\text{chiffre d'affaires}}$$

3.4. RATIO DE ROTATION DES CRÉDITS CLIENTS

La durée du crédit, voulue ou subie, a une influence évidente sur la définition du besoin en fonds de roulement.

La durée moyenne du crédit accordé aux clients peut être ainsi définie:

$$\frac{\text{(Clients + effets}^{1}\text{)x(12, 53 ou 365)}}{\text{Ventes TTC}^{2}}$$

3.5. RATIO DE ROTATION DES CRÉDITS FOURNISSEURS

Ces crédits constituent des ressources non onéreuses liées à l'activité.

La durée moyenne est ainsi définie:

$$\frac{\text{(Fournisseurs + effets)x(12, 53 ou 365)}}{\text{Achats TTC}^{3}}$$

4. CONCLUSION SUR LA TECHNIQUE DES RATIOS

Les ratios donnent des informations précieuses mais présentent plutôt un caractère de complément à une autre méthode d'analyse fondée sur la comparaison des documents de synthèse d'exercices successifs; l'examen des évolutions porte alors sur une approche de la structure des bilans, de l'analyse du fonds de roulement et des besoins en fonds de roulement et de l'examen critique des résultats.

[1] Poste du bilan « Créances résultant de ventes et comptes rattachés ». Pour son montant brut TTC (clients + effets à recevoir) en annexe du bilan : effets escomptés non échus.
Ils sont à prendre en considération car de même nature que les postes précités : or l'escompte les fait disparaître du bilan.

[2] Ventes HT + TVA estimée (à partir de la nature de l'activité ou de la balance générale des comptes) les clients étant connus TTC.

[3] Achats HT du compte 60 + estimation de la TVA à partir de la nature de l'activité ou de la balance générale des comptes.

ANNEXE N° 5 (suite)

FICHE TECHNIQUE N°3
PLAN D'INVESTISSEMENT ET DE FINANCEMENT

Tout organisme est l'objet de constantes mutations.

Aussi élabore-t-il périodiquement des prévisions d'investissement, soit dans le cadre du renouvellement des immobilisations existantes, compte tenu de l'usure ou de l'obsolescence, soit dans l'optique d'extension du potentiel économique.

Le jugement porté sur la situation financière à une date donnée doit être utilisé, non seulement pour apprécier l'orientation de l'exploitation future avec ses conséquences sur l'équilibre des empois et ressources, mais encore pour définir si, parallèlement ou plutôt complémentairement, l'établissement est en mesure de réaliser les investissements jugés souhaitables dans le cadre des prévisions globales à long terme.

L'étude du plan d'investissement et de financement, indépendamment des impératifs techniques et commerciaux se résume donc à un problème simple: étant donné la situation financière actuelle et les nouveaux équilibres emplois-ressources qui naîtront aux différents stades du plan d'investissement et de financement, l'établissement peut-il réaliser les investissements souhaités ?

Un investissement se traduit par la création d'emplois durables pour lesquels il convient de dégager des ressources.

Cependant il est nécessaire de ne pas limiter l'étude aux seules immobilisations, le développement du potentiel de l'établissement s'accompagne normalement de celui des stocks et des créances. Or les actifs circulants d'exploitation ne sont financés, le plus souvent, que partiellement par des dettes à court terme d'exploitation et nécessitent de ce fait un recours à des ressources stables.

Aussi, l'établissement devra dégager des ressources durables à hauteur des emplois stables augmentés des besoins en fonds de roulement induits par cet investissement.

Le plan d'investissement et de financement comprend donc :

- les emplois souhaitables dans le cadre de la politique de développement
    * immobilisations (renouvellement ou développement),
    * besoins en fonds de roulement par accroissement des stocks et créances d'exploitation découlant de l'investissement.
- les ressources dégagées: ressources stables

La démarche de l'étude du plan d'investissement et de financement pourra dans la majorité des cas être la suivante:

- la situation actuelle: la situation financière résultant de l'analyse permet-elle à l'établissement d'envisager des investissements ?
- sur cette base, des ressources nouvelles stables peuvent-elles être mobilisées?
- établissement du plan de compte tenu des conclusions précédentes.

ANNEXE N° 5 (suite)

1. LA SITUATION DE DÉPART ET LE PLAN

La sécurité de l'établissement implique une cohérence entre sa situation à une date donnée et son plan d'investissement. Si l'analyse financière révèle des pertes successives, un endettement important tant à court terme qu'à long terme, une absence ou une insuffisance de fonds de roulement, il est évident qu'un plan d'investissement ambitieux par rapport aux immobilisations existantes qui risquerait de détériorer encore davantage la situation, ne pourra être jugé de façon positive.

Si le fonds de roulement est négatif ou insuffisant, compte tenu de la liquidité des actifs circulants, il est clair que non seulement il n'existe aucune ressource stable disponible, mais qu'au surplus la situation doit être redressée avant d'envisager à accroître la capacité de l'établissement.

Si le fonds de roulement est à un bon niveau excédentaire par rapport aux besoins réels, l'établissement pourra alors utiliser l'excédent, mais l'excédent seul comme première ressource de financement. On voit donc une fois de plus l'intérêt qui s'attache pour l'établissement à connaître le niveau souhaitable de son fonds de roulement.

2. L'INVENTAIRE DES RESSOURCES

Les ressources disponibles sur la base du bilan de départ ne seront que très rarement suffisantes pour couvrir les dépenses d'investissement. Il faut donc recenser les ressources possibles.

2.1. RESSOURCES INTERNES

La cession d'éléments d'actifs n'est une ressource que par diminution des valeurs immobilisées nettes, ce qui accroît le fonds de roulement ;

- l'autofinancement ;
- l'autofinancement passé a déjà été pris en compte dans l'appréciation du fonds de roulement existant à la date d'établissement du plan d'investissement.

Mais la capacité d'investissement est susceptible d'être sensiblement modifiée par la réalisation même du plan. La mise en service progressive de nouveaux biens productifs va susciter naturellement, selon le rythme d'exécution du plan, ses propres amortissements et éventuellement un accroissement des résultats. Il faudra prendre en compte ces éléments en les ajoutant aux ressources d'autofinancement découlant de la situation présente et susceptibles d'être dégagées pendant la période de réalisation du plan en tenant compte des conclusions de l'analyse financière.

2.2. RESSOURCES EXTERNES

L'emprunt est de loin le plus souple des moyens externes de financement stable lorsque l'établissement y est autorisé. Il peut être exactement adapté aux besoins, être renouvelé ou découpé. Bien entendu, dans toute projection sur l'avenir des réalisations du plan, il faudra tenir compte des frais financiers et du rythme de remboursement.

Autres ressources externes : outre des apports nouveaux, il faut citer les subventions d'investissement et les indemnités d'éviction à la suite d'expropriation.

ANNEXE N° 5 (suite)

3. LE PLAN D'INVESTISSEMENT ET DE FINANCEMENT

L'inventaire qui a été fait des ressources conduit au plan de financement, il doit avoir un caractère réaliste et suppose donc des contacts très avancés auprès de tous les intéressés pour que la mobilisation des ressources soit pratiquement certaine à la date voulue.

On connaît donc la structure du financement à savoir (à titre d'exemple):

Emprunts à long terme	500 000F
Subventions d'équipement	400 000F
Prélèvement sur fonds de roulement	100 000F
	1 000 000F

Ce total conditionne l'enveloppe global des investissements sous réserve, évidemment, qu'une parité ne doive pas être affectée à la reconstitution du fonds de roulement.

La réalisation des ressources doit être calquée sur celle des équipements afin que les échéances de règlement de ceux-ci ne viennent perturber la trésorerie.

Schématiquement, le plan d'investissement et de financement comprendra deux tableaux d'emplois et ressources décrits sur la durée de réalisation du plan qui devront être complétés dans le cadre du plan de trésorerie où ils seront amalgamés aux opérations d'exploitation et de gestion à court terme (cf guide d'analyse financière § 2.2.1.2.).

Ces tableaux d'emplois et de ressources du plan d'investissement et de financement peuvent avoir, de façon sommaire, la structure suivante, en imaginant 1M F étalés sur 12 mois et comportant le détail des ressources de l'exemple précédent.

Année	N			N + 1	
Trimestre	2	3	4	1	Total
Emplois-nature des investissements					
Constructions	0,1	0,2	0,2	-	0,5
Matériels	-	-	0,2	0,2	0,4
Aménagements	-	-	0,1	-	0,1
TOTAL	0,1	0,2	0,5	0,2	1
Ressources					
Emprunts	-	-	0,5	-	0,5
Subventions	-	0,4	-	-	0,4
Prélèvement sur FR	0,1	-	-	-	0,1
TOTAL	0,1	0,4	0,5	-	1

L'emprunt est évidemment retardé au maximum pour différer la charge d'intérêt. Il importe en effet de ne pas mobiliser trop tôt des ressources onéreuses sans emploi immédiat.

ANNEXE N° 5 (suite)

4. CONCLUSION

Le rôle de l'analyse ne sera pas généralement de concevoir un plan de financement des investissements mais de juger une proposition. L'appréciation élimine les questions techniques sur la consistance des investissements. Elle repose sur l'analyse financière du point de départ et sur l'examen de la cohérence du projet avec l'ensemble des éléments d'information dont dispose l'analyste.

ANNEXE N° 5 (suite)

FICHE TECHNIQUE N°4
LE COMPTE DE RÉSULTAT
ET LES SOLDES INTERMÉDIAIRES DE GESTION

Le bilan retrace à l'aide de soldes la situation patrimoniale de l'établissement à un moment donné; il est équilibré au moyen du résultat de l'exercice.

C'est le compte de résultat (qui décrit les masses annuelles et non des soldes) qui peut seul permettre d'analyser les raisons du résultat global. Celui-ci par différence provient :

des opérations de gestion courante, financières et exceptionnelles ;

des charges, des produits et de leur importance respective.

Partant de cette notion essentielle, le nouveau plan comptable permet de présenter le compte du résultat sous forme d'un tableau des soldes intermédiaires de gestion qui devrait se révéler un instrument d'analyse du résultat très intéressant.

Ces soldes intermédiaires découlent directement du compte de résultat, sans que ses éléments aient besoin d'être reclassés au préalable. Mais il faut préciser que les comptes de charges et de produits ouverts à la balance ont dû être regroupés et présentés selon des règles précises en vue d'établir le compte de résultat.

Le tableau des soldes intermédiaires de gestion présenté ci-après correspond au document édicté par le Conseil national de la comptabilité (CNC) complété de l'indication des comptes à prendre en considération à chaque niveau.

Quelques commentaires doivent être apportés, ils concernent :

1. LA MARGE COMMERCIALE

Elle peut être calculée pour tout organisme, que son activité soit mixte (industrielle et commerciale) ou seulement commerciale. Dans cette dernière hypothèse, l'étude de la marge commerciale sera capitale puisque cette notion traduit la capacité pour l'établissement à dégager un résultat positif après avoir couvert ses autres charges selon le schéma suivant:

<table>
<tr><td>Coût d'achat des marchandises vendues</td><td rowspan="3">Ventes</td></tr>
<tr><td>Autres charges</td></tr>
<tr><td>Résultat</td></tr>
</table>

ou:

<table>
<tr><td>Autres charges</td><td rowspan="2">Marge commerciale</td></tr>
<tr><td>Résultat</td></tr>
</table>

La marge commerciale doit au moins être égale aux autres charges; au delà, le résultat est positif.

ANNEXE N° 5 (suite)

2. LA PRODUCTION DE L'EXERCICE

Elle n'est pas vraiment un solde intermédiaire de gestion mais constitue une information sur la totalité des Biens et Services produits par l'organisme. Elle ne correspond en rien au chiffre d'affaires (égal au montant brut des ventes non corrigé des variations de stocks).

3. LA VALEUR AJOUTÉE

Cette grandeur mesure ce qui, dans la production, résulte des moyens propres de l'établissement en personnel, matériel, et plus-value (marges) après avoir déduit ce qui a été réalisé à l'extérieur par le biais d'achats, de sous-traitance et de services extérieurs.

4. EXCÉDENT BRUT (OU INSUFFISANCE BRUTE) D'EXPLOITATION

La valeur ajoutée a été augmentée des subventions d'exploitation et diminuée des charges de personnel et fiscales.

Un résultat négatif à ce niveau est inquiétant, puisque l'organisme ne couvre ni ses amortissements, ni ses charges financières.

5. RÉSULTAT D'EXPLOITATION

Solde de toutes les opérations de gestion courante, il traduit la capacité pour l'organisme à dégager un résultat positif du fait de son ou de ses activités principales.

6. RÉSULTAT COURANT AVANT IMPÔT

Il correspond au solde précédent, corrigé des charges et produits financiers, conséquences des choix de politique financière qui peuvent être indépendants de la politique industrielle et commerciale.

7. RÉSULTAT EXCEPTIONNEL

Ce n'est pas un solde cumulé comme les précédents, mais la simple contraction des charges et produits exceptionnels.

8. RÉSULTAT NET COMPTABLE

C'est le résultat global, après impôt, qui apparaît au bilan, avant affectation des résultat. C'est à la fois la dernière étape de l'analyse du compte de résultat et le point de départ de l'analyse des causes et de l'évolution du résultat de l'exercice.

ANNEXE N° 5 (suite)

9. PLUS-VALUES ET MOINS-VALUES DE CESSION

Ces données sont extraites du résultat exceptionnel afin d'affiner l'information sur ce point particulier.

PRODUITS	(-) CHARGES	(=) SOLDES INTERMEDIAIRES DE GESTION

Ventes de marchandises (707-7097) ----------	.....	Coût d'achat des marchandises vendues (607+6037+6087-6097) ----------	.....	**Marge commerciale ----------**	.....	.....
Production vendue (701 à 706-709)------ Production stockée (71) ---------- Production immobilisée (72)---------- TOTAL----------	....	Déstockage de production **(1)** (71) ---------- TOTAL ----------	....	**Production de l'exercice**	.....	.....
Production de l'exercice ---------- Marge commerciale---------- TOTAL----------	....	Consommation de l'exercice en provenance de tiers (60 sauf 607, 603 - 609 + 61 + 62)-------		**Valeur ajoutée----------**	.....	.....
Valeur ajoutée ---------- Subvention d'exploitation (74)---------- TOTAL----------	....	Impôts, taxes, vers.assimilés **(2)**(63) --- Charges personnel (64)---------- TOTAL ----------	....	**Excédent (ou insuffisance) brut d'exploitation**	.....	.....
Excédent brut d'exploitation ---------- Reprises sur amortissements et provisions (781) ---------- Autres produits (708 + 75 sauf 755) ----- TOTAL----------	....	Insuffisance brute d'exploitation ------ Dotations aux amortissements et aux provisions (681)---------- Autres charges (65 sauf 655)---------- TOTAL ----------	....	**Résultat d'exploitation (bénéfice ou perte)----------**	.....	.....
Résultat d'exploitation---------- Quote-part de résultat sur opérations faites en commun (755) ----- Produits financiers (76 + 786)---------- TOTAL----------	....	ou résultat d'exploitation ---------- Quote-part de résultat sur opérations faites en commun (655)----- Charges financières (66 + 686) TOTAL ----------	....	**Résultat courant avant impôt (bénéfice ou perte)----------**	.....	.....
Produits exceptionnels ----------	.....	Charges exceptionnelles----------	.....	**Résultat exceptionnel (bénéfice ou perte)----------**	.....	.....
Résultat courant avant impôt ---------- Résultat exceptionnel---------- TOTAL----------	....	Résultat courant avant impôt---------- Résultat exceptionnel ---------- Impôts sur les bénéfices (695) ---------- TOTAL ----------	....	**Résultat de l'exercice (3) (bénéfice ou perte)----------**	.....	.....
Produits des cessions d'éléments d'actif (775)----------	.....	Valeur comptable des éléments d'actif cédés (675)----------	.....	**Plus values et moins values sur cessions d'éléments d'actif**	.....	.....

1. En déduction des produits dans le compte de résultats.

2. Pour le calcul de la valeur ajoutée, sont assimilés à des consommations externes, les impôts indirects à caractère spécifique inscrits au compte 635 - Impôts, taxes et versements assimilés - et acquittés lors de la mise à la consommation des biens taxables.

3. Soit total général des produits - Total général des charges.

ANNEXE N° 5 (suite)

FICHE TECHNIQUE N°5
LE SEUIL DE RENTABILITÉ OU POINT MORT

La notion de seuil de rentabilité est souvent intégrée à l'analyse financière car elle fait effectivement partie des informations intéressantes de la gestion (analyse de l'exploitation). Toutefois, elle repose sur la distinction entre coûts fixes et coûts variables: elle ne peut donc être mise en oeuvre sans l'analyse et la ventilation des charges entre ces deux notions.

Si on établit un compte de résultat en ne tenant plus compte du classement par nature, mais de la variabilité des charges, ce compte aura la structure suivante:

Frais variables (F.V.)	Ventes
Frais fixes (F.F.)	
Résultat d'exploitation	

La différence (ventes - (FV+FF)) est évidemment égal au résultat d'exploitation. C'est ce qu'on appelle la marge nette.

La différence (Ventes - FV) est la marge sur coûts variables. Si cette marge est stable par rapport au chiffre d'affaire, on peut dire que cette marge est destinée à la couverture de frais fixes puis, lorsque ceux-ci seront couverts en totalité, à la constitution d'une marge nette.

La condition nécessaire pour que le résultat soit positif, est que la marge sur coût variable soit supérieure aux frais fixes. Lorsque la marge sur coût variable est égale à ces derniers, le compte de résultat est équilibré. Toute vente supplémentaire est sans incidence sur le résultat sous l'angle des frais variables, mais est productrice d'une marge nette puisque la marge sur frais variables n'est plus absorbée par les frais fixes déjà couverts en totalité.

Le chiffre d'affaire réalisé au stade où le compte de résultat est équilibré, c'est à dire où la marge sur coûts variables est égale aux frais fixes, est appelé seuil de rentabilité ou point mort ou seuil critique. C'est à partir de ce moment que l'on pourra dégager un bénéfice.

Ce seuil de rentabilité peut être calculé lorsque l'on connaît d'une part le total des frais divers à couvrir, d'autre part le taux de marge sur coûts variables par rapport aux ventes, ce qui suppose une stabilité dans le temps de ce taux. En effet, le seuil de rentabilité est atteint lorsque la marge sur coûts variables est égale aux frais fixes.

La marge s'exprimant en pourcentage du chiffre d'affaires, on a:

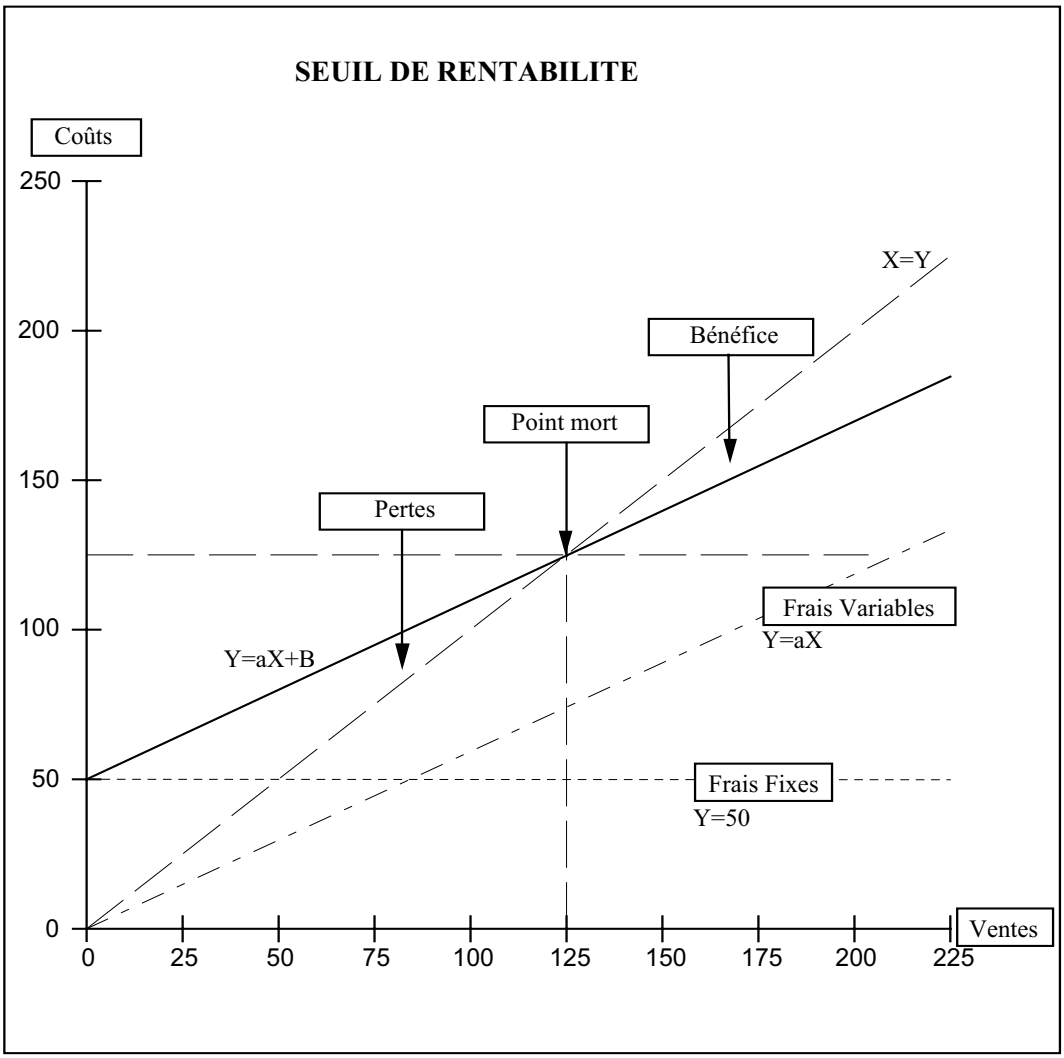
$$C.A. = \frac{F.F. \times 100}{X}$$

ou :

$$X\% \times C.A. = F.F.$$

En rapprochant le seuil de rentabilité du chiffre d'affaire réalisé, on peut déceler à quelle période de l'année l'établissement a atteint son point mort. On peut aussi, bien sûr, dans ce cadre fixer des objectifs de ventes pour que le seuil de rentabilité soit atteint à une date donnée.

ANNEXE N° 5 (suite)



La représentation graphique du seuil de rentabilité fait apparaître les frais fixes et les frais variables, ainsi que la diagonale de l'angle, qui matérialise l'égalité des charges et des produits (point mort).

La droite des frais fixes est parallèle à celle des ventes, puisque indépendante de la production.

Celle des frais variables correspond à Y=aX.

Celle des coûts totaux correspond à Y=aX+B.

Le point mort est déterminé par la rencontre entre la droite décrivant les coûts totaux et Y=X (ou ensemble des points qui égalent les coûts totaux aux produits).

ANNEXE N° 5 (suite et fin)

CONCLUSION

On voit l'intérêt de cette technique pour la gestion. Mais elle comporte également des limites puisqu'elle implique la connaissance précise des frais fixes et frais variables et celle du taux de marge qui doit être stable ou exactement prévisible.

Directeur de la publication :

Michel GONNET

Impression : Imprimerie Nationale
27, rue de la Convention - 75732 PARIS CEDEX

ISSN : 0984 9114