

INSTRUCTION CODIFICATRICE

N° 01-140-P-R du 31 décembre 2001

NOR : BUD R 01 00140 J

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

INSTRUCTION P-R SUR LA COMPTABILITÉ DE L'ÉTAT -
TOME II "RECETTES ET DÉPENSES BUDGÉTAIRES" -
TITRE 2 "DÉPENSES BUDGÉTAIRES DE L'ÉTAT"

ANALYSE

5^{ème} Mise à jour de l'annexe n° 2 "Comptabilisation des dépenses réglées
dans la période suivante" au titre de la gestion 2002

Date d'application : 01/01/2002

MOTS-CLÉS

COMPTABILITÉ ; DÉPENSE ; ADMINISTRATION DE L'ÉTAT ;
COMPTABILITÉ DE L'ÉTAT ; COMPTE SPÉCIAL DU TRÉSOR

DOCUMENTS À ANNOTER

Instructions codificatrices n° 87-128-P-R du 29 octobre 1987, n° 97-116-P-R du
18 novembre 1997, n° 98-052-P-R du 30 mars 1998, n° 99-024-P-R du 10 février 1999,
n° 00-010-P-R du 1er février 2000 et n° 01-009-P-R du 24 janvier 2001

DOCUMENTS À ABROGER

Néant

DESTINATAIRES POUR APPLICATION

ACT	RGP	PGT	TPGR	TPG	DOM	CRP	TGAP	TGC	TGE	TOM	CPE	CSE
ACSR	TGCST	IP	SIA	RIEP	DP	AAPP	DD	DF	DSF	FIATA	ACPE	

DIFFUSION

GT 73

DIRECTION GÉNÉRALE DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

5^{ème} Sous-direction - Bureau 5A

INSTRUCTION P-R
SUR LA COMPTABILITÉ DE L'ETAT
TOME 2

TITRE 2

DÉPENSES BUDGETAIRES DE L'ETAT

SOMMAIRE

CHAPITRE 1 - COMPTABILISATION DES DEPENSES BUDGETAIRES DE L'ETAT ET DES COMPTES SPECIAUX DU TRESOR.....	5
1. DEPENSES PAYABLES APRÈS ORDONNANCEMENT.....	5
1.1. Cadre temporel d'exécution des dépenses.....	5
1.2. Principes réglementaires.....	6
1.2.1. Dispositions générales.....	6
1.2.2. Modification des imputations de dépenses erronées	8
1.2.2.1. Généralités	8
1.2.2.2. Rectification d'erreurs matérielles de saisie	8
1.2.2.3. Correction de l'imputation donnée lors de l'ordonnancement.....	9
1.2.3. Ecritures spéciales de fin de mois et de fin de trimestre (en cours d'année).....	9
1.2.4. Ecritures spéciales de fin d'année.....	10
1.2.4.1. Dépenses imputables au budget de l'année en cours et réglées en gestion suivante.....	10
1.2.4.2. Dépenses réglées dans la gestion qui s'achève, mais imputables au budget suivant.....	11
2. DEPENSES PAYABLES SANS ORDONNANCEMENT - DISPOSITIONS SPECIALES RELATIVES AUX PENSIONS	13
2.1. Principes généraux et champ d'application.....	13
2.2. Ecritures comptables	13
2.2.1. Comptables non centralisateurs du Trésor.....	13
2.2.2. Receveurs des administrations financières	14
2.2.3. Comptables centralisateurs.....	14
2.3. Rectifications des écritures relatives aux dépenses sans ordonnancement	15
2.3.1. Rectifications avant l'arrêté périodique des écritures	15
2.3.2. Rectifications après l'arrêté des écritures.....	15
2.4. Procédure d'enregistrement des dépenses sans ordonnancement dans l'application nationale de tenue de la comptabilité de l'Etat.....	16
2.5. Dispositions relatives aux pensions	16
2.5.1. Dispositions générales.....	16
2.5.2. Ecritures comptables en cours d'année	17
2.5.2.1. Remise des moyens de paiement.....	17
2.5.2.2. Imputation budgétaire.....	18

2.5.3. Ecritures particulières de fin d'année	18
2.5.4. Dispositions particulières à l'étranger : les pensions cristallisées.....	18
3. DÉPENSES PAYABLES SANS ORDONNANCEMENT PREALABLE - DISPOSITIONS SPECIALES RELATIVES AUX REMUNERATIONS	21
3.1. Principes généraux et champ d'application	21
3.2. Dispositions relatives aux rémunérations	21
3.2.1. Principes généraux	22
3.2.2. Règlement des sommes revenant aux agents (net à payer).....	23
3.2.3. Règlement des cotisations sociales obligatoires	24
3.2.3.1. Personnels civils titulaires.....	24
3.2.3.2. Personnels civils non titulaires	26
3.2.4. Règlement des contributions volontaires.....	26
3.2.5. Imputation des retenues diverses	27
3.2.6. Dispositions particulières concernant les acomptes sur rémunérations.....	27
3.2.6.1. Mise en paiement des acomptes	28
3.2.6.2. Récupération des acomptes.....	28
4. PROCÉDURES PARTICULIÈRES D'EXÉCUTION DES DEPENSES	30
4.1. Dépenses payées par régie d'avances.....	30
4.1.1. Versement des fonds au régisseur d'avances.....	30
4.1.2. Remboursement des dépenses payées par le régisseur d'avances.....	31
4.1.3. Cessation de la régie.....	31
4.2. Dépenses du ministère de la défense.....	31
4.2.1. Dispositions générales	31
4.2.2. Dispositions comptables particulières	32
4.3. Dépenses des établissements pénitentiaires.....	34
4.3.1. Règles générales de fonctionnement administratif et comptable des établissements pénitentiaires	34
4.3.2. Modalités d'exécution des dépenses des établissements pénitentiaires	34
4.3.2.1. Les ordonnateurs	34
4.3.2.2. Les comptables.....	35
4.3.3. Opérations de fin d'année et justifications des dépenses des établisse- ments.....	36
4.4. Dépenses exécutées à l'étranger	36
4.4.1. Dispositions générales.....	36

4.4.2. Modernisation des structures et des procédures comptables à l'étranger - Phase expérimentale.....	37
5. IMPUTATION PROVISOIRE DES DEPENSES BUDGÉTAIRES DE L'ÉTAT ET DES COMPTES SPECIAUX DU TRESOR	37
5.1. Utilisation des comptes d'imputation provisoire	38
5.1.1. Utilisation des comptes d'imputation provisoire pour les dépenses soumises à la procédure de l'ordonnancement.....	38
5.1.2. Utilisation des comptes d'imputation provisoire pour les dépenses payables sans ordonnancement.....	39
5.1.2.1. Conditions générales d'utilisation	39
5.1.2.2. Opérations particulières imputées provisoirement	39
5.2. Apurement et justification des comptes d'imputation provisoire	41
5.2.1. Apurement	41
5.2.2. Justifications	41
6. RÉTABLISSEMENT DES CRÉDITS BUDGÉTAIRES CONSOMMÉS.....	41
6.1. Généralités	42
6.1.1. Cadre juridique et réglementaire.....	42
6.1.2. Champ d'application	42
6.1.2.1. Dépenses provisoires et trop-perçus	42
6.1.2.2. Cessions	42
6.1.3. Règles de compétence et délais d'exécution.....	43
6.1.3.1. Règles de compétence.....	43
6.1.3.2. Délais d'exécution.....	43
6.1.4. Interdictions	43
6.2. Procédures locale et centrale de rétablissements de crédits en métropole - dispositions pratiques d'exécution des rétablissements de crédits en métropole	44
6.2.1. Procédures locale et centrale d'exécution des rétablissements de crédits en métropole - Conditions particulières applicables aux rétablissements de crédits effectués au plan local en métropole.....	44
6.2.2. Dispositions pratiques d'exécution des rétablissements de crédits en métropole	44
6.2.2.1. Bordereau récapitulatif des annulations de dépenses à opérer par suite de reversement de fonds (BRADO).....	44
6.2.2.2. Ordonnance de virement et bordereau d'annulation.....	46
6.2.2.3. Etat de changement d'imputation	47
6.3. Dispositions spécifiques en matière de rétablissement de crédits sur place hors métropole	47
6.3.1. Règles particulières s'appliquant aux rétablissements de crédits hors métropole.....	48

6.3.1.1. Délai	48
6.3.1.2. Seuil.....	48
6.3.2. Dispositions comptables.....	48
6.3.2.1. Emission du titre de perception.....	48
6.3.2.2. Rétablissement de crédits.....	48
6.3.2.3. Rétablissement de crédits n'intervenant pas au cours de l'année d'encaissement du reversement de fonds	49
CHAPITRE 2 - ECRITURES D'ORDRE DE FIN DE GESTION.....	50
1. ECRITURES CONCERNANT LES COMPTABLES PRINCIPAUX.....	50
2. ECRITURES A L'AGENCE COMPTABLE CENTRALE DU TRESOR.....	50
2.1. Intégration des opérations des comptables principaux.....	50
2.2. Réflexion des opérations	50
CHAPITRE 3 - MODALITES DE REGLEMENT DES DEPENSES DE L'ETAT	51
1. REGLEMENTS PAR VIREMENT	51
2. REGLEMENTS AU MOYEN DE CHEQUES SUR LE TRESOR.....	51
2.1. Comptabilisation des chèques sur le Trésor	51
2.1.1. Comptabilité générale.....	51
2.1.2. Comptabilité auxiliaire	51
2.1.3. Apurement du compte 401.1.....	52
2.1.4. Transmission des pièces justificatives à la Cour des Comptes	53
3. REGLEMENT AU MOYEN DE LA LETTRE DE CHANGE-RELEVE (LCR)	53
4. REGLEMENT AU MOYEN D'ORDRES DE PAIEMENT.....	53
4.1. Conditions d'utilisation du compte 466.163	53
4.1.1. Paiements des dépenses contentieuses	53
4.1.2. Paiements à effectuer à l'étranger.....	54
4.2. Apurement du compte 466.163.....	54
5. REGLEMENT AU MOYEN DE LA CARTE BANCAIRE	54
6. RETENUES SUR DEPENSES MISES EN PAIEMENT PAR LES SERVICES DE L'ETAT	55
6.1. Différents types de retenues.....	55
6.2. Constatation et règlement des retenues	55
6.3. Apurement définitif du compte 466.18	56

LISTE DES ANNEXES

ANNEXE N° 1 : COMPTABILITE AUXILIAIRE DE LA DEPENSE (CAD).....	57
ANNEXE N° 2 : COMPTABILISATION DES DEPENSES REGLEES DANS LA PERIODE SUIVANTE - MISE A JOUR DE LA TABLE DE CONCORDANCE ENTRE LE COMPTE 486 ET LES COMPTES DE CLASSE 9	60

PRELIMINAIRE

PRINCIPES GENERAUX

L'exécution des dépenses budgétaires de l'Etat et des comptes spéciaux du Trésor s'opère en quatre phases successives définies par le décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique (article 28) : l'engagement, la liquidation, l'ordonnancement et le paiement.

- « *l'engagement* est l'acte par lequel un organisme public crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle résultera une charge » (article 29) ;
- « *la liquidation* a pour objet de vérifier la réalité de la dette et d'arrêter le montant de la dépense » (article 30) ;
- « *l'ordonnancement* est l'acte administratif donnant conformément aux résultats de la liquidation, l'ordre de payer la dette de l'organisme public » (article 31) ;
- « *le paiement* est l'acte par lequel l'organisme public se libère de sa dette » (article 33).

Les trois premières phases incombent à l'ordonnateur, alors que la quatrième est de la compétence exclusive du comptable (article 11).

Ainsi, les dépenses budgétaires de l'Etat et des comptes spéciaux du Trésor sont payables *après ordonnancement*. Toutefois certaines dépenses dont la liste, diffusée annuellement (cf. le Tome 1, volume 2, titre 5 de l'instruction codificatrice PR), est fixée par le Ministre des Finances sont payées sans ordonnancement, ou peuvent faire l'objet d'un ordonnancement de régularisation (article 31, alinéa 2).

En outre, des *procédures particulières* d'exécution des dépenses sont prévues :

- par le décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 pour le paiement de certaines dépenses par les régisseurs d'avance, le paiement des dépenses des corps de troupe, le paiement des dépenses des établissements pénitentiaires (article 112) ;
- par le décret n° 65-845 du 4 octobre 1965 relatif au paiement sans ordonnancement préalable des rémunérations et de leurs accessoires servis à des fonctionnaires et agents des services civils de l'Etat aux termes duquel « les documents nécessaires au règlement des dépenses des organismes publics sont établis par l'autorité chargée de la liquidation et de l'ordonnancement de la dépense ... », qui prévoit par ailleurs des dispositions particulières pour les dépenses de traitement mis en paiement par les départements informatiques ;
- par le décret n° 66-913 du 7 décembre 1966 en ce qui concerne les dépenses à l'étranger ;
- par le décret n° 96-493 du 6 juin 1996 (modifié) instituant une indemnité compensatrice forfaitaire versée aux employeurs d'apprentis en application de la loi n° 96-376 du 6 mai 1996 portant réforme du financement de l'apprentissage et modifiant le code du travail. Ce décret prévoit que l'indemnité compensatrice forfaitaire est liquidée et payée par les comptables du Trésor sans ordonnancement préalable.

Quelles que soient les modalités administratives de leur exécution, les dépenses budgétaires sont comptabilisées en cours d'année dans la comptabilité générale de l'Etat aux divers sous-comptes du compte 90 « *Exécution de la loi de Finances* ».

Elles sont par ailleurs enregistrées (selon des modalités exposées infra) dans la comptabilité auxiliaire de la dépense (CAD) où elles sont classées conformément à la nomenclature d'exécution du budget de l'année considérée de façon à permettre notamment la production :

- à la fin de chaque trimestre, des bordereaux sommaires qui présentent par département ministériel et par chapitre budgétaire le détail des dépenses comptabilisées en classe 9 et qui servent de supports aux accords entre les ordonnateurs et les comptables ;
- en fin d'année, de l'annexe II du compte de gestion qui ventile, par département ministériel, le montant des dépenses imputées aux divers comptes de classe 9.

Les opérations comptabilisées en classe 9 au titre des dépenses budgétaires et détaillées dans la comptabilité auxiliaire de la dépense doivent bien entendu être en absolue concordance.

Il appartient au chef du service de la comptabilité et au chef du service de la dépense de vérifier régulièrement cette concordance entre la comptabilité générale et l'ensemble de la comptabilité auxiliaire de la dépense, et cela quel que soit le service à l'origine des écritures de la dépense.

En fin d'année, après centralisation des écritures de l'ensemble des comptables, l'agence comptable centrale du Trésor procède :

- au reclassement des dépenses comptabilisées tout au long de l'année aux comptes d'exécution de la loi de Finances (classe 9) dans les comptes de comptabilité patrimoniale (comptes de bilan : classes 2, 3 et 4 ou comptes de charges : classe 6) ;
- à l'établissement de l'annexe II du compte général de l'administration des Finances (CGAF) qui présente, par département ministériel et par chapitre budgétaire d'imputation, le montant des dépenses exécutées par l'ensemble des comptables au titre des lois de Finances de l'année considérée.

LE DIRECTEUR DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

Pour le Directeur de la Comptabilité Publique

LE DIRECTEUR ADJOINT
CHARGÉ DE LA SOUS-DIRECTION C

A. BONEL

CHAPITRE 1 - COMPTABILISATION DES DEPENSES BUDGETAIRES DE L'ETAT ET DES COMPTES SPECIAUX DU TRESOR

Les modalités de comptabilisation des dépenses présentées ci-après concernent :

- les dépenses payables après ordonnancement ;
- les dépenses payables sans ordonnancement ;
- les dépenses payables sans ordonnancement préalable (ordonnancement de régularisation après paiement) ;
- les procédures particulières d'exécution des dépenses : dépenses payées par régie d'avance, dépenses du ministère de la défense, dépenses des établissements pénitentiaires, dépenses exécutées à l'étranger ;
- les imputations provisoires des dépenses budgétaires et des comptes spéciaux du Trésor.

Une partie est enfin consacrée aux modalités de rétablissements de crédits budgétaires consommés.

1. DEPENSES PAYABLES APRES ORDONNANCEMENT

1.1. CADRE TEMPOREL D'EXECUTION DES DEPENSES

Le décret n° 96-1172 du 26 décembre 1996 modifiant le décret n° 86-451 du 14 mars 1986 pris en application de l'article 16 de l'ordonnance n° 59-2 du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de Finances en ce qui concerne la comptabilisation des recettes et des dépenses de l'Etat, détermine les périodes au cours desquelles les dépenses doivent être *ordonnées* pour permettre leur rattachement au budget d'une année déterminée.

Ces périodes d'ordonnancement sont les suivantes :

- pour les dépenses en capital : du 1er janvier au 31 décembre ;
- pour les dépenses ordinaires : du 1er janvier au 31 décembre pour les mandats et du 1er janvier au 10 janvier de l'année suivante pour les ordonnances dès lors qu'elles se rapportent à des droits nés avant le 31 décembre.

La comptabilisation des dépenses ordinaires ordonnées durant les périodes susvisées peut être effectuée :

- « jusqu'au 15 janvier de l'année suivante par les comptables principaux de l'Etat ;
- jusqu'au 23 janvier ou jusqu'au 30 janvier de l'année suivante par les comptables et pour les opérations désignées par un arrêté du ministre chargé du Budget¹ ;
- et jusqu'au 7 février de l'année suivante par l'agent comptable central du Trésor pour la modification d'une écriture erronée ».

La comptabilisation des dépenses en capital ordonnées le 31 décembre a lieu pendant les tout premiers jours de l'année suivante jusqu'à une date fixée dans la note de service sur les comptes annuels de l'Etat.

¹ Arrêté du 26 décembre 1996 (J.O. du 29 décembre 1996).

1.2. PRINCIPES RÉGLEMENTAIRES

1.2.1. Dispositions générales

En matière de dépense, le comptable a un double rôle :

- celui de *payeur*, lorsqu'il exerce les contrôles qui lui incombent et qui lui permettent de donner son visa ; ces contrôles sont définis par les articles 12 et 13 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962.
- celui de *caissier*, lorsqu'il désintéresse les créanciers et recueille leur acquit libératoire.

Les dépenses soumises à la procédure de l'ordonnancement préalable sont comptabilisées en classe 9 dès que le comptable assignataire a reconnu leur régularité par son visa.

Les ordonnances et mandats concernant le budget général sont portés au débit du sous-compte intéressé du compte 900 « *Budget général - Dépenses* » :

- 900.10 « *Dépenses ordinaires des services civils* » ;
- 900.11 « *Dépenses ordinaires des services militaires* » ;
- 900.12 « *Dépenses en capital des services civils - Investissements exécutés par l'Etat et subventions et participations* » ;
- 900.13 « *Dépenses en capital des services militaires* ».

Les dépenses concernant les comptes spéciaux du Trésor sont comptabilisées au débit du compte propre à chacun d'eux (comptes 902 à 906 sous-compte intéressé).

A cet égard, il est signalé que les opérations concernant certains comptes spéciaux sont assignées sur la caisse de comptables principaux particuliers, seuls habilités à assurer leur imputation définitive bien que les autres comptables puissent être chargés dans certains cas de leur exécution effective.

Dans cette hypothèse, les dépenses exécutées par un autre comptable sont transférées au comptable teneur du compte spécial par le débit du compte 391.30 « *Transferts divers entre comptables supérieurs - Transferts de dépenses* ». Le bordereau de transfert est accompagné de l'ensemble des pièces justificatives établies par l'ordonnateur local.

La *vérification* de ces mandats et pièces justificatives engage la *responsabilité du comptable payeur* dans les conditions identiques à celles des dépenses dont il assure lui-même l'imputation définitive².

Cette spécificité concerne, par exemple, les opérations des comptes 904.06 « *Opérations commerciales des domaines* » assignées sur la caisse de l'agent comptable des impôts de Paris et 906.01 « *Pertes et bénéfices de change* » assignées sur la caisse de l'agent comptable central du Trésor, du trésorier-payeur général pour l'étranger et de l'agent comptable des services industriels de l'armement (ACSIA).

² Article 60 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963.

Article 19 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique.

Les principaux comptes de règlement ou de tiers crédités en contrepartie des comptes d'imputation des dépenses sont notamment :

- *des comptes financiers*³

- 512.1 « *Compte courant du Trésor à la Banque de France* », sous-compte intéressé ;
- 512.9 « *Virements bancaires en cours d'exécution* » en cas de règlement par virement bancaire et, dans tous les cas, par virement magnétique ;
- 513.1 « *Comptes courants postaux* », sous-compte intéressé, en cas de règlement postal non dématérialisé.

- *des comptes de tiers :*

- 401.1 « *Bénéficiaires de chèques tirés sur les comptables assignataires de dépenses de l'Etat* », en cas de règlement par chèque sur le Trésor ;
- 451 « *Déposants - Fonds particuliers* », en cas de règlement par virement à un compte de dépôts de fonds particuliers ouvert dans les écritures du comptable assignataire ou d'un comptable non centralisateur de son arrondissement financier ;
- 466.163 « *Règlements à effectuer par titres de paiement particuliers - Ordres de paiement assignés sur les comptables du Trésor* », en cas de règlement soumis à des formalités particulières : paiement contentieux, paiement en devises étrangères ;
- 466.188 « *Retenues sur dépenses mises en paiement par les services de l'Etat - Autres dépenses* » en ce qui concerne le montant des retenues opérées à divers titres sur les sommes ordonnancées (oppositions, cessions, nantissemements de marché).

- *des comptes internes :*

- 390.31 « *Compte courant entre comptables du Trésor centralisateurs et non centralisateurs - Opérations à l'initiative des comptables du Trésor centralisateurs* », en cas de paiement à une collectivité ou à un organisme public dont la gestion financière est assurée par un comptable non centralisateur dépendant directement du poste centralisateur ;
- 391.01 « *Transferts pour le compte des correspondants du Trésor - Transferts de recettes* » ;
- 391.31 « *Transferts divers entre comptables supérieurs - Transferts de recettes* », en cas de règlement par virement à un compte de dépôts de fonds ouvert dans les écritures d'un autre comptable supérieur ;
- 391.32 « *Transferts de dépenses attendus* » ;
- 392.31 « *Transferts automatisés divers - Transferts de recettes* ».

³ Instruction n° 93-136 PR du 8 décembre 1993.

Dans les TOM et à l'étranger, les comptes à créditer sont les mêmes que ceux utilisés en métropole. Toutefois la nature de certaines opérations a conduit à ouvrir à la nomenclature des comptes spécifiques.

Il s'agit entre autres des comptes suivants :

- Compte 466.161 « Règlements à effectuer par titres de paiement particuliers - Bons de caisse émis en règlement de dépenses métropolitaines (TOM et étranger) » ;
- Compte 514 « Disponibilités en monnaies émises par les instituts et banques d'émission dans les DOM et TOM » ;
- Compte 515 « Disponibilités en monnaie des Etats de la zone franc » ;
- Compte 516 « Banques à l'étranger » ;
- Compte 533 « Monnaies étrangères ».

1.2.2. Modification des imputations de dépenses erronées ⁴⁵

1.2.2.1. Généralités

Exceptionnellement, des modifications d'imputation peuvent être prescrites par la réglementation, notamment lorsque la loi de Finances rectificative procède en cours d'année à des regroupements de chapitres budgétaires.

Avant visa du comptable (donc avant comptabilisation), la correction intervient par la mise en oeuvre de la procédure de suspension de paiement déclenchée soit à l'initiative du comptable, soit à la demande de l'ordonnateur.

Les rectifications d'écritures erronées, quelle qu'en soit la cause, doivent intervenir, au titre d'un exercice donné, dans les conditions définies par le décret n° 86-451 du 14 mars 1986 modifié par le décret n° 96-1172 du 26 décembre 1996 et l'arrêté du 2 juin 1986 pris pour son application modifié par l'arrêté du 26 décembre 1996.

Par ailleurs, lorsque l'erreur porte sur le montant, il est rappelé que la correction exige toujours une décision nouvelle de l'ordonnateur : soit l'émission d'une ordonnance ou d'un mandat s'il s'agit d'une insuffisance de versement, soit l'émission d'un titre lorsqu'il s'agit d'un trop-perçu.

1.2.2.2. Rectification d'erreurs matérielles de saisie

Ces rectifications, quant au fond, obéissent aux règles définies dans l'instruction n° 86-137-B-R du 12 novembre 1986 qui prévoit en particulier le principe de la passation des écritures rectificatives en date courante.

Quant à la forme, elles s'opèrent selon des modalités techniques propres à chaque application de dépenses.

⁴ Cf. Annexe 1 de la présente instruction « Comptabilité auxiliaire de la Dépense ».

⁵ Instruction n° 88-16-A7-P-R du 16 février 1988.

1.2.2.3. Correction de l'imputation donnée lors de l'ordonnancement

Il convient de distinguer le niveau d'imputation auquel s'opère la correction.

En effet, le comptable est tenu par l'article 12 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 de vérifier l'exacte imputation des dépenses au niveau des chapitres.

En revanche, au niveau de l'article et du paragraphe, il est seulement tenu de s'assurer que l'imputation proposée par l'ordonnateur existe à la nomenclature de référence.

- *La correction d'erreurs d'imputation au sein d'un même chapitre* (au niveau des articles et paragraphes) :

Il peut advenir que l'ordonnateur souhaite, après coup, modifier une imputation budgétaire au niveau du paragraphe ou de l'article (lorsque par exemple l'article ou le paragraphe identifient un service et qu'une confusion a été commise lors de l'ordonnancement).

Dans ce cas, au vu des justifications produites par l'ordonnateur intéressé, le comptable principal assignataire de la dépense erronée peut procéder à la modification de l'imputation dans les conditions prévues pour la tenue de la comptabilité auxiliaire de la dépense.

- *Le changement d'imputation au niveau du chapitre* :

La correction des imputations au niveau du chapitre doit être tout à fait *exceptionnelle* puisque le visa du comptable a eu pour conséquence d'entériner l'ordonnancement, et donc l'imputation budgétaire. Elle est de ce fait subordonnée à la production par l'ordonnateur des éléments établissant le bien-fondé du changement d'imputation proposé (certificat de réimputation appuyé des justifications nécessaires).

1.2.3. Ecritures spéciales de fin de mois et de fin de trimestre (en cours d'année)

Le décret n° 86-451 du 14 mars 1986 modifié par le décret n° 96-1172 du 26 décembre 1996 a posé, en son article premier, le principe de la tenue d'une comptabilité administrative des recettes et des dépenses par les ordonnateurs.

La comptabilité des dépenses de l'ordonnateur et celle du comptable assignataire donnent lieu à un accord constaté mensuellement au moyen des états d'ajustement locaux (EAL) et trimestriellement au moyen des bordereaux sommaires⁶.

Or, les mandats émis par les ordonnateurs en fin de mois ou de trimestre ne peuvent parfois être vérifiés et comptabilisés par le trésorier-payeur général qu'au cours des premiers jours du mois suivant, en raison du délai nécessaire au visa.

⁶ Instruction n° 86-137-B-R du 12 novembre 1986.

Afin d'assurer la concordance entre les écritures du comptable et celles de l'ordonnateur, une procédure comptable spéciale a été instituée :

- *les ordonnances ou mandats* reçus en cours d'année en fin de mois ou de trimestre sont imputés en journée complémentaire du mois écoulé, à la date du dernier jour du mois ou du trimestre, au débit du compte de la classe 9 intéressé (900 et 902 à 906) et au crédit du compte 486.2 « *Dépenses réglées dans la période suivante - Dépenses du mois en cours de règlement* », sous-compte correspondant à la nature de la dépense⁷ :
 - 486.21 « *Dépenses ordinaires des services civils* » ;
 - 486.22 « *Dépenses en capital des services civils* » ;
 - 486.23 « *Dépenses ordinaires des services militaires* » ;
 - 486.24 « *Dépenses en capital des services militaires* » ;
 - 486.25 « *Comptes spéciaux du Trésor* », à l'intérieur duquel un sous-compte est ouvert par catégorie de compte spécial.
- dans les écritures du mois suivant, lors du paiement, le compte 486.2 est débité par le crédit du compte de règlement intéressé.

Le compte 486.2 doit impérativement être soldé le 31 décembre de l'année civile, (le cas échéant par transport au compte 486.3 « Dépenses de la gestion réglées dans la gestion suivante ») afin de permettre une correcte analyse des opérations centralisées à l'ACCT à compter du 1er janvier de l'année qui suit.

Les ordonnances et mandats reçus dans les derniers jours du mois de décembre et réglés au début du mois de janvier font l'objet des écritures spéciales de fin d'année exposées au paragraphe 1.2.4. ci-après, de même que les ordonnances émises pour les dépenses ordinaires du 1er au 10 janvier au titre de la gestion qui s'achève.

1.2.4. Ecritures spéciales de fin d'année

Les écritures spéciales de fin d'année concernent d'une part les dépenses imputables au budget de l'année en cours et réglées en gestion suivante, et d'autre part les dépenses réglées dans la gestion qui s'achève mais imputables au budget de l'année suivante.

1.2.4.1. Dépenses imputables au budget de l'année en cours et réglées en gestion suivante

Les dépenses réglées dans la gestion suivante sont de deux sortes :

- les ordonnances et mandats émis au cours des tout derniers jours de décembre et qui ne peuvent être mis en paiement avant le 31 décembre ;
- les ordonnances émises, pour les dépenses ordinaires au titre du budget de l'année N, entre le 1er janvier et le 10 janvier de l'année N+ 1.

⁷ Cf. Annexe n° 2 de la présente instruction « *Comptabilisation des dépenses réglées dans la période suivante - Mise à jour de la table de concordance entre le compte 486 et les comptes de la classe 9* ».

Comptabilisées budgétairement au titre de la gestion N qui s'achève, ces dépenses affectent néanmoins la trésorerie de la gestion N + 1. Aussi, dès le 1er janvier, doivent-elles être comptabilisées dans les écritures de la gestion N qui s'achève, en date conventionnelle du 31 décembre, selon le schéma suivant :

Débit au compte de la classe 9 intéressé du budget de l'année précédente ;

Crédit au compte 486.3 ⁸ : « *Dépenses de la gestion réglées dans la gestion suivante* » au sous-compte correspondant à la nature de la dépense.

Au moment du règlement, dans les écritures de la gestion N+1, les sous-comptes du compte 486.3 sont débités par le crédit du compte de règlement.

Tout au long de la période complémentaire, l'égalité entre les débits du compte 486.3 de la gestion N+1 et les crédits du même compte en gestion N doit être vérifiée.

Après l'arrêté des comptes de la gestion N, le solde créditeur des sous-comptes du compte 486.3 est repris dans la balance d'entrée de la gestion N+1. Lesdits sous-comptes se trouvent alors soldés.

1.2.4.2. Dépenses réglées dans la gestion qui s'achève, mais imputables au budget suivant

Les dépenses, relatives à la constitution des fonds d'avances à des corps de troupe afin d'assurer leur fonctionnement pendant les deux premiers mois de l'année ou aux pensions venant à échéance au début du mois de janvier de l'année suivante peuvent exceptionnellement être réglées avant l'ouverture de l'année budgétaire.

Les ordonnances et mandats émis par les ordonnateurs des ministères concernés, sur la caisse du payeur général du Trésor ou des trésoriers-payeurs généraux sont comptabilisés comme suit dans les écritures de la gestion qui s'achève :

Débit au compte 483 « *Dépenses imputables au budget de l'année suivante* », sous-comptes :

483.1 « *Dépenses ordinaires des services civils imputables au budget de l'année suivante* » ;

483.2 « *Dépenses ordinaires des services militaires imputables au budget de l'année suivante* » ;

Crédit au compte de règlement.

Le solde apparaissant aux sous-comptes du compte 483 au 31 décembre est repris aux mêmes sous-comptes en balance d'entrée de la nouvelle gestion.

Dès le début de cette gestion, les comptes sont soldés par les écritures suivantes :

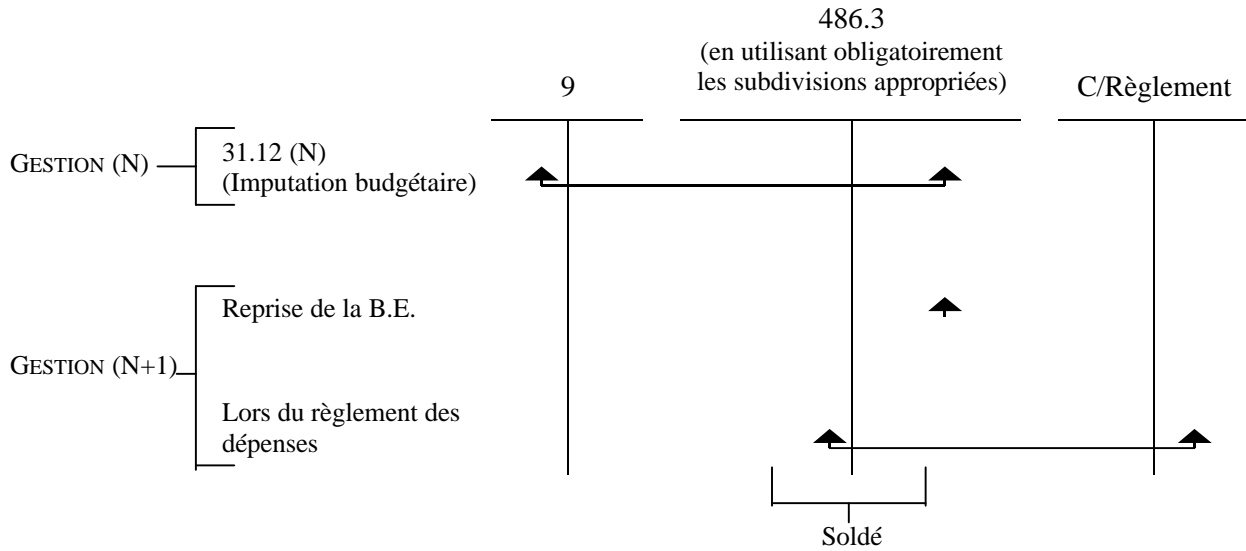
Débit compte 900 « *Budget général - Dépenses* » ;

Crédit aux comptes 483.1 ou 483.2.

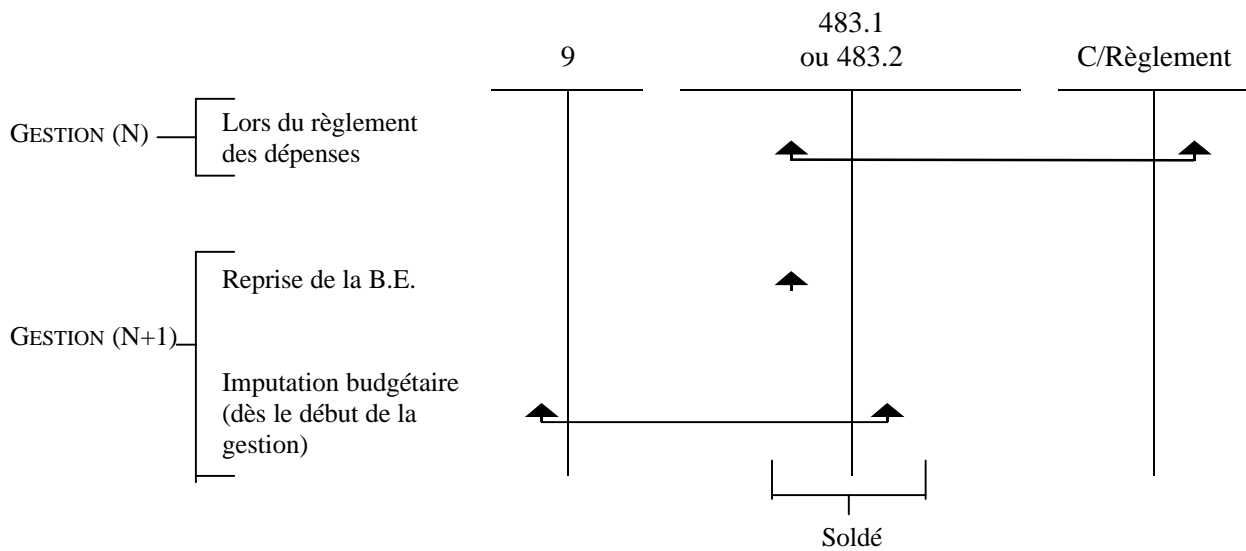
⁸ Compte à utiliser à l'exclusion de tout autre, de façon à permettre une correcte analyse des opérations centralisées à l'ACCT à partir du 1er janvier.

SCHÉMA DE COMPTABILISATION DES ÉCRITURES SPÉCIALES DE FIN D'ANNÉE

DÉPENSES IMPUTABLES AU BUDGET (N) ET RÉGLÉES DANS LA GESTION SUIVANTE (N+1)



DÉPENSES RÉGLÉES EN GESTION (N) ET IMPUTABLES AU BUDGET (N+1)



2. DEPENSES PAYABLES SANS ORDONNANCEMENT - DISPOSITIONS SPECIALES RELATIVES AUX PENSIONS

2.1. PRINCIPES GÉNÉRAUX ET CHAMP D'APPLICATION

Les dépenses payables sans ordonnancement sont imputées sur des crédits évaluatifs et leur paiement peut s'effectuer au delà des dotations budgétaires conformément à l'article 9 de l'ordonnance du 2 janvier 1959. Fondées sur des dispositions législatives spéciales ou des conventions entérinées par la loi, elles ont un caractère obligatoire. La liste limitative des dépenses payables sans ordonnancement fait l'objet d'une publication annuelle (Cf. Tome 1, volume 2, titre 5 de l'instruction codificatrice P-R).

Ce sont par exemple :

- les dépenses de la dette publique : arrérages des rentes sur l'Etat et des valeurs du Trésor ;
- les dépenses de la dette viagère : arrérages des pensions civiles et militaires de retraite, pensions militaires d'invalidité, retraites du combattant, prestations familiales ;
- les frais de trésorerie et les intérêts de la dette flottante : intérêts des comptes de dépôts de fonds au Trésor, commissions allouées aux comptables et aux banques pour placement des bons du Trésor ;
- les dégrèvements sur contributions directes et taxes assimilées ;
- les remboursements sur produits indirects et divers ;
- les frais de poursuites et de contentieux ;
- les décharges de responsabilité en cas de force majeure et les débets admis en surséance ;
- les frais de justice ;
- les aides aux familles.

D'autres dépenses imputables sur des comptes d'affectation spéciale, telles que les restitutions de droits ou de taxes indûment perçus, sont également payables sans ordonnancement.

Les dépenses sans ordonnancement sont payées par le comptable sans formalité préalable sur présentation du titre détenu par le créancier (titre de rente, bons du Trésor, etc ...), ou au vu de la pièce établie par l'autorité administrative compétente pour en effectuer la liquidation (certificat de dégrèvement, décision de restitution, état de frais de justice à payer par le Trésor, état d'émargement, état de paiement collectif, etc ...).

Aux termes de l'article 4 du décret n° 86-451 du 14 mars 1986 modifié, ces dépenses sont prises en compte au titre du budget de l'année au cours de laquelle elles sont payées par un comptable public.

En règle générale, le règlement de ces dépenses est effectué par les comptables du Trésor. Certaines dépenses sont toutefois faites par les comptables des budgets annexes ou les comptables des administrations financières comme par exemple le paiement des remises diverses et des frais d'encaissement des chèques tirés sur les banques étrangères.

2.2. ECRITURES COMPTABLES

2.2.1. Comptables non centralisateurs du Trésor

Les comptables non centralisateurs du Trésor comptabilisent les dépenses de l'espèce de la façon suivante :

- Débit à la rubrique 303 « *Dépenses diverses* », sous-rubrique concernée en fonction de la nature de la dépense ;
- Crédit à la rubrique de disponibilités concernée en cas de règlement ou à la rubrique de recette intéressée, en ce qui concerne les dépenses afférentes aux dégrèvements et admissions en non valeur.

Les pièces justificatives sont adressées au comptable centralisateur à l'appui du *bordereau de règlement journalier* P 213 D.

Lorsque les instructions le prévoient expressément, les dépenses peuvent être, au moment de leur règlement, imputées au débit de la rubrique 3472 « *Imputation provisoire de dépenses* », par le crédit de la rubrique de disponibilités intéressée. Elles sont ensuite versées au comptable centralisateur au titre de la rubrique 303 par l'écriture :

- Débit à la rubrique 303 ;
- Crédit à la rubrique 3472.

2.2.2. Receveurs des administrations financières

Les receveurs des administrations financières imputent les dépenses au fur et à mesure de leur règlement au débit du compte 473 « *Imputation provisoire de dépenses chez les receveurs des administrations financières* », par le crédit du compte de règlement.

Ils créditent le compte 473 le dernier jour ouvrable du mois par le débit du compte 390.5 « *Compte courant entre le trésorier-payeur général et les receveurs des administrations financières* » lors du versement des dépenses au trésorier-payeur général de rattachement.

Les pièces justificatives comportant l'imputation budgétaire de la dépense, détaillées sur un bordereau récapitulatif, sont annexées au bordereau de règlement.

2.2.3. Comptables centralisateurs

Le trésorier-payeur général en qualité de comptable principal, centralise en fin de trimestre les pièces justificatives des paiements effectués dans tout le département et les adresse à la Direction de la Comptabilité publique (Bureau C1, secteur vérification).

Les écritures relatives au paiement, ou à la centralisation des dépenses sans ordonnancement, passées par les comptables centralisateurs sont les suivantes :

Débit compte 900.00 « *Dépenses payables sans ordonnancement - Dépenses ordinaires des services civils* »

ou le cas échéant, sous compte intéressé du compte d'affectation spéciale concerné.

Crédit au compte intéressé :

- Compte financier pour les dépenses effectuées directement par le comptable assignataire ;
- Compte de liaison, quand la dépense a été payée ou centralisée par un comptable autre que le comptable assignataire :

Compte 391.30 « *Transferts divers entre comptables supérieurs - Transferts de dépenses* » ;

Compte 392.30 « *Transferts automatisés divers - Transferts de dépenses* » ;

Compte 390.30 « *Compte courant entre comptables du Trésor centralisateurs et non centralisateurs - Opérations à l'initiative des comptables du Trésor non centralisateurs* » ;

Compte 390.5 « *Compte courant entre le trésorier-payeur général et les receveurs des administrations financières* » ;

Compte 390.6 « *Compte courant entre comptables du Trésor centralisateurs et non centralisateurs : TOM* » dans les TOM.

- ☞ *Les dépenses centralisées* peuvent notamment pour permettre leur vérification, être comptabilisées provisoirement dans les conditions exposées ci-après (Cf. 4. « Imputation provisoire des dépenses budgétaires et des comptes spéciaux du Trésor ») aux sous-comptes intéressés du compte 471 « Imputation provisoire de dépenses chez les comptables centralisateurs ».
- ☞ Lorsque la centralisation des dépenses sans ordonnancement intervient au début de l'année suivant celle de leur paiement, ces dépenses doivent néanmoins recevoir une imputation définitive dans la gestion qui s'achève, avant la date prescrite dans la note de service portant calendrier annuel de clôture de la gestion.

2.3. RECTIFICATIONS DES ÉCRITURES RELATIVES AUX DÉPENSES SANS ORDONNANCEMENT

Lorsque des *erreurs apparaissent après l'imputation définitive des dépenses sans ordonnancement*, les écritures peuvent être modifiées par les comptables centralisateurs dans des conditions qui varient selon que les dépenses ont été comptabilisées antérieurement à un arrêté périodique des écritures ou postérieurement.

2.3.1. Rectifications avant l'arrêté périodique des écritures

Dans l'hypothèse où les écritures du trimestre considéré n'ont pas été arrêtées, le comptable centralisateur procède à l'annulation de la dépense par l'écriture suivante :

Débit négatif au compte 900.00 ou au compte spécial intéressé ;

Débit positif au compte affecté par la régularisation: sous-compte du compte 471.11 « Imputation provisoire de dépenses - Budget général - Dépenses ordinaires des services civils » ou du compte 471.2 « Imputation provisoire de dépenses - Comptes spéciaux du Trésor », compte de tiers ou de règlement, ou compte de liaison si la dépense doit être rejetée à un comptable non centralisateur du Trésor, ou à un comptable d'une administration financière.

La comptabilité auxiliaire de la dépense⁹ enregistre une diminution d'égal montant aux chapitre, article et paragraphe du budget du ministère concerné.

2.3.2. Rectifications après l'arrêté des écritures

Après l'arrêté des écritures et tant que les pièces justificatives n'ont pas fait l'objet de vérification par la Cour des Comptes, des rejets peuvent intervenir :

- soit à l'initiative de la Direction de la Comptabilité publique à l'occasion de ses vérifications ;
- soit à la demande du comptable assignataire qui constate une irrégularité.

Ces rejets qui doivent présenter un *caractère tout à fait exceptionnel* puisque les contrôles auxquels sont tenus de procéder les comptables en cours d'année, notamment à la fin de chaque mois, permettent de déceler et corriger les erreurs avant l'arrêté trimestriel des écritures, sont effectués conformément aux dispositions fixées par l'instruction n° 70-124 B-L-R du 17 décembre 1970¹⁰ et comptabilisés au titre de la gestion courante quelle que soit l'année d'origine de la dépense par :

Débit négatif au compte 900.00 ou le cas échéant au compte spécial intéressé ;

Débit positif aux sous-comptes intéressés des comptes 471.11 ou 471.2.

⁹ Cf. annexe 1 de la présente instruction sur la comptabilité auxiliaire de la dépense.

¹⁰ Instruction n° 88-140 B-R du 13 décembre 1988.
Instruction n° 91-108 B-R du 19 décembre 1991.
Instruction n° 95-061 B2 du 18 mai 1995.

La comptabilité auxiliaire de la dépense enregistre une diminution d'égal montant au chapitre, article et paragraphe concernés.

Les comptes d'imputation provisoire sont apurés dans les conditions exposées ci-après (Cf. 4 « *Imputation provisoire des dépenses budgétaires et des comptes spéciaux du Trésor* »).

☞ *Lorsque les pièces justificatives ont été examinées par la Cour des Comptes, aucun rejet ne peut plus être effectué.* En conséquence, si des redressements doivent être opérés, ils interviennent par émission d'un ordre de reversement au titre du compte 901.590 « *Budget général - Recettes - Divers- Année courante* », ligne « *Recettes accidentelles à différents titres* ».

2.4. PROCÉDURE D'ENREGISTREMENT DES DÉPENSES SANS ORDONNANCEMENT DANS L'APPLICATION NATIONALE DE TENUE DE LA COMPTABILITÉ DE L'ÉTAT

La procédure d'enregistrement comptable des dépenses sans ordonnancement présente la particularité de permettre l'inscription simultanée de ces opérations dans la comptabilité générale de l'Etat (CGE) et dans la comptabilité auxiliaire de la dépense (CAD)¹¹.

A cet effet, la saisie du compte de CGE est accompagnée de spécifications portant la référence budgétaire des dépenses sans ordonnancement permettant de servir la CAD :

- en spécification 1 les codes ministère et chapitre ;
- en spécification 2 les codes article et paragraphe.

Les erreurs matérielles de saisie résultant de la comptabilisation des dépenses payables sans ordonnancement doivent être corrigées selon des règles particulières exposées dans l'instruction n° 88-140 B-R du 13 décembre 1988.

Elles font appel à des modalités techniques spécifiques exposées à l'annexe n° 3 de la présente instruction sur l'informatisation des procédures d'enregistrement comptable.

2.5. DISPOSITIONS RELATIVES AUX PENSIONS

2.5.1. Dispositions générales

Les pensions imputables au budget général de l'Etat sont de quatre types¹² :

- les pensions de retraite versées aux fonctionnaires civils, aux militaires ou à leurs ayants-cause ;
- les pensions d'invalidité et de victimes de guerre concernant les civils et les militaires ou leurs ayants-droit ;
- la retraite du combattant ;
- les pensions dites « *crystallisées* » versées à certains ressortissants des anciennes colonies françaises.

Certaines de ces pensions peuvent être complétées par le versement de l'allocation supplémentaire (ex-Fonds national de solidarité) ou par une indemnité temporaire dans les TOM et dans le département de la Réunion, qui est alors réglée dans les mêmes conditions et reçoit la même imputation budgétaire que la pension principale.

¹¹ Pour les comptables hors métropole, l'enregistrement des dépenses sans ordonnancement n'est pas simultané en CGE et en CAD, mais fait l'objet de deux procédures distinctes de saisie.

¹² Les modalités de règlement des traitements de la Légion d'Honneur et de la Médaille militaire qui sont à la charge du budget annexe de la Légion d'Honneur, bien qu'à peu près identiques à celles des pensions à la charge du budget général, ne sont pas traitées ici.

Le règlement des pensions est assuré par le comptable assignataire ¹³.

Les comptables assignataires sont de manière générale :

- pour la métropole et les départements d'Outre-Mer : les trésoriers-payeurs généraux gérant un centre régional de pensions (pour Paris il s'agit de la paierie générale du Trésor) ;
- pour les territoires d'Outre-Mer : les comptables principaux intéressés ;
- pour l'étranger : la trésorerie générale pour l'étranger ;
- pour les nationaux des anciens territoires ayant appartenu à l'Union ou à la Communauté française : les payeurs auprès des ambassades de France de ces états devenus indépendants.

La périodicité des règlements varie en fonction de la nature des pensions :

- pour les pensions de retraite et d'invalidité : périodicité mensuelle (ou trimestrielle pour les pensions assignées auprès des payeurs généraux et des payeurs auprès des ambassades) ;
- pour la retraite du combattant : périodicité semestrielle (Instruction n° 80-96-B3 du 7 mai 1980).

En métropole et dans les DOM-TOM ¹⁴, les pensions sont uniquement payables par virement ¹⁵.

Le paiement des pensions par virement est assuré directement par les centres régionaux de pensions assignataires.

2.5.2. Ecritures comptables en cours d'année

2.5.2.1. Remise des moyens de paiement

La remise des moyens de paiement donne lieu aux écritures suivantes :

Débit au compte 471.112 « *Imputation provisoire de dépenses - Budget général - Pensions et accessoires et retraites du combattant* » ;

Crédit à l'un des comptes de tiers ou de règlement suivants :

391.11 « *Transferts pour le compte de la Caisse des dépôts et consignations - Transferts de recettes* » ;

391.31 « *Transferts divers entre comptables supérieurs - Transferts de recettes* » pour les virements destinés aux titulaires de comptes de dépôts de fonds tenus par les comptables d'un autre arrondissement ou département ;

392.31 « *Transferts automatisés divers - Transferts de recettes* » ;

451 « *Dépôts - Fonds particuliers* » en ce qui concerne les virements à des comptes de fonds particuliers ouverts dans les écritures du trésorier-payeur général ou d'un comptable de son arrondissement financier ;

512.9 « *Virements bancaires en cours d'exécution* » en ce qui concerne les virements magnétiques remis à la Banque de France aux fins d'acheminement vers le système interbancaire de télécompensation (SIT) ;

513.1 « *Comptes courants postaux* » sous-compte intéressé, pour le montant des virements postaux non dématérialisés.

¹³ Décret n° 86-112 du 23 janvier 1986.

¹⁴ A l'étranger, les paiements sont réalisés :

- soit par virements magnétiques ou papier selon le cas ;
- soit par quittances préimprimées.

¹⁵ Décrets n° 86-113 et 86-114 du 23 janvier 1986.

2.5.2.2. Imputation budgétaire

Débit au compte 900.00 « *Dépenses payables sans ordonnancement - Dépenses ordinaires des services civils* » pour le montant des pensions à la charge du budget général ;

Crédit au compte 471.112.

☞ *Dans le cas d'un paiement hors échéance d'une pension, la dépense fait l'objet d'une imputation budgétaire immédiate au débit du compte 900.00.*

Le montant des retenues effectuées en vertu d'oppositions ou au titre des cotisations mutuelles ou des cotisations d'assurance volontaire maladie maternité des pensionnés résidant à l'étranger est comptabilisé au crédit du compte 466.181 « *Retenues sur dépenses mises en paiement par les services de l'Etat - Pensions* ».

2.5.3. Ecritures particulières de fin d'année

La mise en paiement des échéances du mois de janvier intervient généralement dans le mois de décembre de la gestion précédente.

Les dépenses doivent cependant, conformément aux dispositions de l'article 4 du décret n° 86-451 du 14 mars 1986 modifié être comptabilisées au titre du budget de la gestion suivante au cours de laquelle elles sont effectivement payées. En conséquence, elles donnent lieu aux écritures suivantes :

Débit au compte 483.1 « *Dépenses ordinaires des services civils imputables au budget de l'année suivante* » ;

Crédit aux divers comptes intéressés.

Les sommes figurant en solde au 31 décembre au débit du compte 483.1 sont reprises en balance d'entrée au même compte au 1er janvier de l'année suivante. Ce compte est apuré dans la nouvelle gestion par l'écriture suivante :

Débit au compte 900.00 ;

Crédit au compte 483.1.

2.5.4. Dispositions particulières à l'étranger : les pensions cristallisées¹⁶

L'émission des moyens de paiement donne lieu à l'écriture suivante (virements magnétiques ou papier, quittances préimprimées) :

Débit au compte 900.00 « *Dépenses payables sans ordonnancement - Dépenses des services civils* » ;

Crédit au compte 466.191 « *Pensions à régler - Pensions de l'Etat* ».

¹⁶ Pour les légions d'honneur et les médailles militaires, les comptes 466.193 et 471.38 sont servis au lieu et place des comptes du budget général.

Les paiements en cours de mois donnent lieu à :

Débit au compte 471.112 « *Imputation provisoire de dépenses - Budget général - pensions et accessoires et retraites du combattant* » ;

Crédit au compte de règlement.

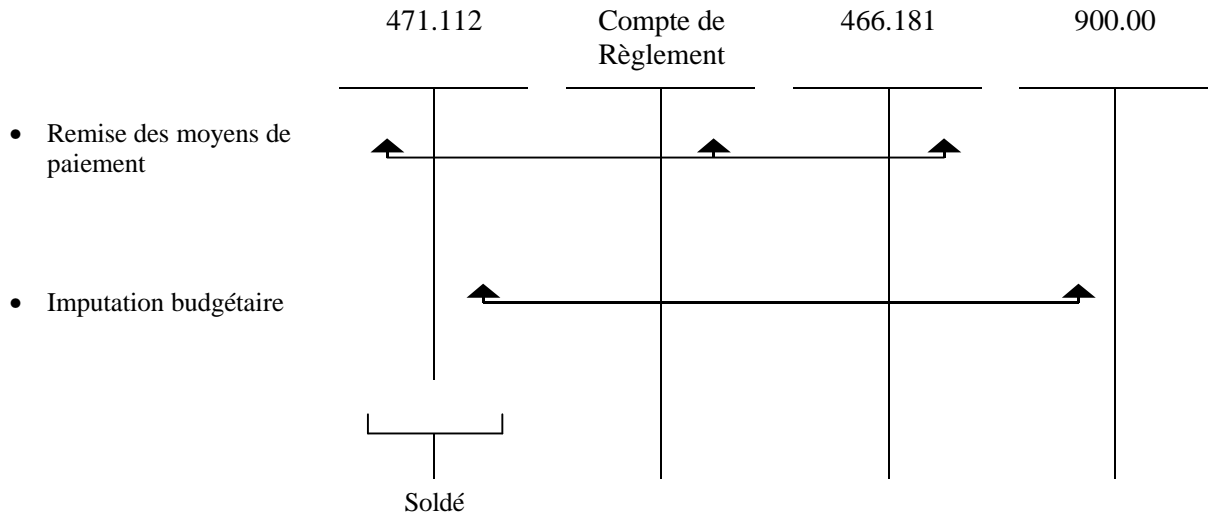
En fin de mois :

Débit au compte 466.191 susvisé ;

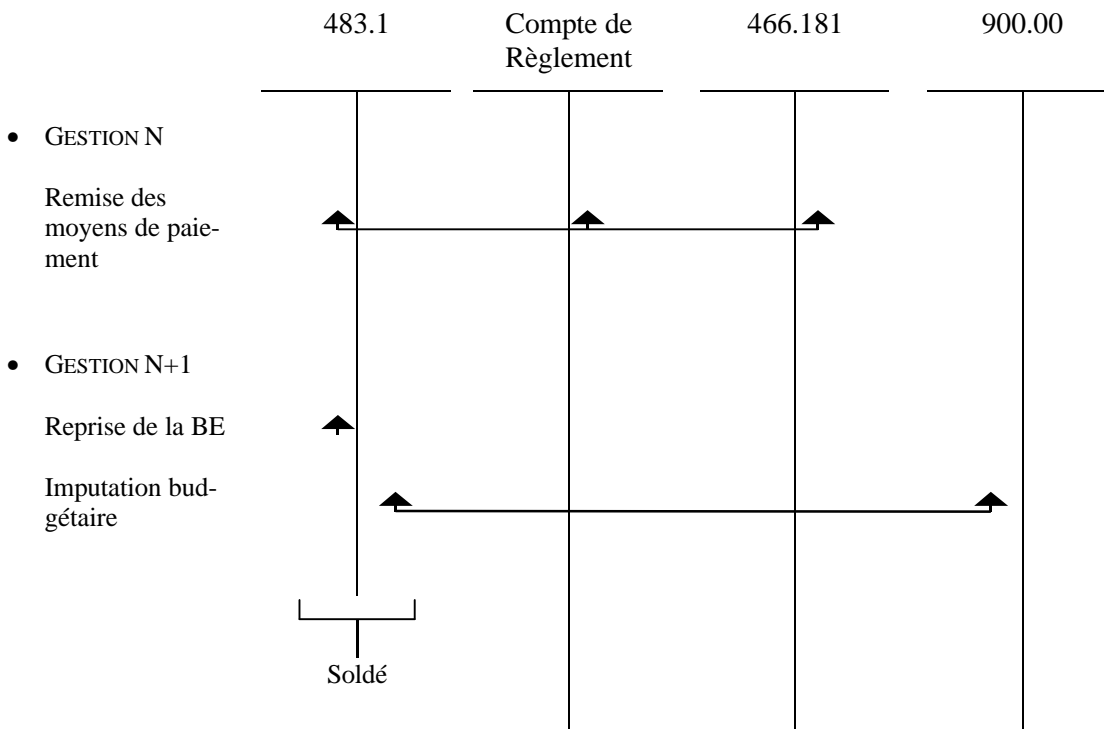
Crédit au compte 471.112 susvisé.

SCHÉMA DE COMPTABILISATION DES ÉCHÉANCES DE PENSIONS

EN COURS D'ANNÉE



EN FIN D'ANNÉE (PENSIONS VENANT À ÉCHÉANCE EN JANVIER N+1 ET MISES EN PAIEMENT EN DÉCEMBRE N)



3. DÉPENSES PAYABLES SANS ORDONNANCEMENT PREALABLE - DISPOSITIONS SPECIALES RELATIVES AUX REMUNERATIONS

3.1. PRINCIPES GÉNÉRAUX ET CHAMP D'APPLICATION

Le comptable ne peut, sans engager sa responsabilité, payer les dépenses avant que celles-ci n'aient été ordonnancées sur des crédits budgétaires.

Cependant, en vertu de textes législatifs ou réglementaires¹⁷, certaines dépenses peuvent être payées avant leur ordonnancement puis régularisées par l'émission d'un mandat ou d'une ordonnance.

Les opérations de l'espèce sont comptabilisées aux subdivisions concernées des comptes d'imputation provisoire ci-après, en fonction de leur nature :

- 471.11 « *Imputation provisoire de dépenses - Budget général - Dépenses ordinaires des services civils* » ;
- 471.12 « *Imputation provisoire de dépenses - Budget général - Dépenses en capital des services civils* » ;
- 471.13 « *Imputation provisoire de dépenses - Budget général - Dépenses ordinaires des services militaires* » ;
- 471.14 « *Imputation provisoire de dépenses - Budget général - Dépenses en capital des services militaires* ».

Ces comptes peuvent être utilisés, pour la constatation du paiement des dépenses afférentes à une gestion déterminée, jusqu'à la date de clôture des opérations de ladite gestion.

☞ *Le trésorier-payeur général doit veiller tout particulièrement à ce que les dépenses constatées à ces comptes d'imputation provisoire fassent l'objet d'une imputation budgétaire définitive avant la clôture des opérations de la gestion.*

Pour ce faire, il doit faire diligence auprès de l'ordonnateur afin de provoquer l'émission du mandat ou de l'ordonnance de régularisation.

En cas de difficultés, il convient sans attendre de saisir l'administration centrale sous le timbre du bureau C3 de la Direction.

3.2. DISPOSITIONS RELATIVES AUX RÉMUNÉRATIONS

Le décret n° 65-845 du 4 octobre 1965 et l'instruction du 20 décembre 1967 prise pour son application ont mis en place une procédure particulière de paiement des rémunérations servies aux fonctionnaires et agents des services civils de l'Etat.

Cette procédure a été étendue par le décret n° 73-1090 du 3 décembre 1973 aux personnels militaires et aux personnels civils relevant du Ministère de la Défense en service à l'étranger et soumis au régime de rémunération prévu par le décret n° 68-349 du 19 avril 1968.

¹⁷ Notamment décret n° 65-845 du 4 octobre 1965 relatif au paiement sans ordonnancement préalable des rémunérations et de leurs accessoires servis à des fonctionnaires et agents des services civils de l'Etat, qui prévoit des dispositions particulières pour les dépenses de traitement mis en paiement par les départements informatiques.

En application de ces textes, la liquidation des rémunérations et leur mise en paiement sont assurées par les trésoriers-payeurs généraux de région à partir des renseignements qui leur sont fournis par les services gestionnaires des personnels.

La mise en paiement des rémunérations intervient de manière générale par remise de bandes magnétiques aux organismes financiers par l'intermédiaire desquels les règlements sont effectués. Dès cette mise en paiement, les dépenses sont comptabilisées dans les conditions exposées ci-après.

3.2.1. Principes généraux

Pour ce qui concerne les traitements imputés au budget de l'Etat, l'imputation définitive des dépenses est effectuée au vu des ventilations budgétaires qui permettent de servir la comptabilité générale et la comptabilité auxiliaire de la dépense.

Ces ventilations budgétaires étant établies postérieurement à la mise en paiement, les dépenses sont, dans un premier temps, comptabilisées au débit d'un compte d'imputation provisoire de dépenses¹⁸ par le crédit des divers comptes de règlement.

Il est rappelé que les départements informatiques du Trésor peuvent également liquider la paye pour le compte d'organismes divers (secteur public local, établissements publics nationaux).

Les modalités de comptabilisation de la paye exposées ci-après concernent donc l'ensemble de ces opérations.

Le choix du compte d'imputation provisoire des dépenses de paye, dans la phase de mise en paiement, est fonction de l'imputation définitive qui sera donnée à la dépense : budget général de l'Etat ou budgets d'organismes divers.

☞ *Pour les dépenses qui reçoivent leur imputation définitive au budget de l'Etat, (c'est-à-dire les dépenses des traitements des personnels de l'Etat inscrites au compte 900.1) et pour celles-là seulement, le compte 471.115 « Dépenses de traitements liquidées par les départements informatiques » est utilisé, à l'exclusion de tout autre.*

☞ *Pour les dépenses afférentes aux rémunérations¹⁹ liquidées et payées par les départements informatiques pour le compte des divers organismes du secteur public local et des établissements publics nationaux, il convient impérativement d'utiliser le sous-compte approprié :*

471.77 « Imputation provisoire de dépenses - Collectivités et établissements publics locaux - dépenses de personnel liquidées par les DIT » ;

471.84 « Imputation provisoire de dépenses - Tiers - dépenses de personnel pour le compte de tiers ».

☞ *L'apurement des comptes d'imputation provisoire susvisés doit intervenir dans les plus brefs délais pour ce qui concerne les payes à façon²⁰ et, en tout état de cause avant la fin de la journée complémentaire du mois au cours duquel est intervenue l'imputation provisoire, l'écriture étant obligatoirement datée du dernier jour de ce même mois.*

¹⁸ Instruction n° 76-2-B-2-P-R du 2 janvier 1976.

¹⁹ Y compris les acomptes sur rémunérations et les allocations du FNAL.

²⁰ Il ne saurait être question que l'Etat fasse durablement l'avance à l'organisme.

L'apurement des comptes d'imputation provisoire précités donne lieu à la passation des écritures suivantes :

Débit :

- . soit au compte 900.1 « *Dépenses payables après ordonnancement* », pour ce qui concerne les rémunérations relevant du budget général ;
- . soit au compte de dépôts de fonds au Trésor de l'organisme considéré pour ce qui concerne les rémunérations relevant d'autres budgets (le cas échéant à un compte de transfert quand le compte de dépôts de fonds au Trésor n'est pas ouvert dans les écritures du trésorier-payeur général qui a réglé les rémunérations).

Crédit :

- . soit au compte 471.115 ;
- . soit aux comptes 471.77 ou 471.84.

☞ *En tout état de cause, les comptes 471.115, 471.77 et 471.84 doivent être soldés à la date du 31 décembre de chaque année.*

Le débit constaté aux comptes d'imputation provisoire précités a pour contrepartie un crédit au compte correspondant au mode de règlement pour la part nette des traitements à verser aux agents, et à un compte de tiers, d'imputation provisoire ou de transfert, en ce qui concerne les retenues ou précomptes effectués à divers titres sur les rémunérations.

3.2.2. Règlement des sommes revenant aux agents (net à payer)

Paiements par virement magnétique :

Crédit au compte 512.9 « *Virements bancaires en cours d'exécution* » lors de la remise des bandes magnétiques à la Banque de France.

Paiements par virement à des comptes de dépôts de fonds particuliers :

Crédit au compte 451 « *Déposants - Fonds particuliers* » pour les virements à des comptes ouverts dans les écritures du comptable assignataire ou des comptables non centralisateurs de son arrondissement financier ;

ou

Crédit au compte 391.31 « *Transferts divers entre comptables supérieurs - Transferts de recettes* » en cas de virement à des comptes ouverts dans les écritures des autres comptables centralisateurs du Trésor pour les virements externes ne transitant pas par le circuit Banque de France ;

Crédit au compte 392.31 « *Transferts automatisés divers - Transferts de recettes* ».

Paiements par virement à des comptes ouverts dans les caisses de Crédit Municipal :

Crédit au compte 431.71 « *Etablissements publics locaux - Comptes de dépôts - Titulaires de comptes dépôts sans intérêts* » pour les caisses de l'arrondissement chef-lieu.

Règlements par chèque sur le Trésor :

Crédit au compte 401.1 « *Bénéficiaires de chèques tirés sur les comptables assignataires des dépenses de l'Etat* » ;

Règlements soumis à des formalités :

Crédit au compte 466.163 « *Règlements à effectuer par titres de paiement particuliers - Ordres de paiement assignés sur des comptes du Trésor* ».

Il convient de préciser que la mise en paiement du net à payer donne lieu à une comptabilisation uniforme à une date unique, quel que soit le mode de règlement.

3.2.3. Règlement des cotisations sociales obligatoires

3.2.3.1. Personnels civils titulaires

LE VERSEMENT DES COTISATIONS DE SÉCURITÉ SOCIALE D'ASSURANCE-MALADIE PATRONALES ET SALARIALES

Aux termes du décret n° 96-1165 du 26 décembre 1996 fixant les dates et les modalités de versement des cotisations d'assurance maladie de l'Etat au régime général et modifiant le code de la sécurité sociale, les cotisations sociales salariales et patronales d'assurance-maladie, assises sur les rémunérations des agents titulaires de l'Etat sont versées le 5 de chaque mois au titre du mois précédent, aux URSSAF de rattachement du comptable assignataire de la paye²¹.

Elles sont prélevées sur les traitements des agents et comptabilisées selon les prescriptions de la circulaire interministérielle DSS/SFGSS/5B/5C n° 97/52 et Comptabilité publique et Budget 6B n° 96-1073 du 24 janvier 1997 relative au versement des cotisations de sécurité sociale dues au régime général des travailleurs salariés au titre des agents civils payés sur le budget de l'Etat, les budgets annexes, les budgets des collectivités territoriales et des établissements publics nationaux et locaux.

Les modalités comptables à mettre en oeuvre sont différentes selon le lieu où les agents exercent leur activité²² :

*Cotisations de sécurité sociale d'assurance-maladie des agents civils titulaires en service en métropole, dans les DOM, à l'étranger ainsi qu'en Polynésie française*²³ (compte 475.6131 et compte 475.6132) :

Liquidées mensuellement par l'ordonnateur des rémunérations ou par les départements informatiques du Trésor, les cotisations à la charge de ces agents et celles à la charge de l'Etat, assises sur la totalité des rémunérations, donnent lieu à l'établissement d'un avis de crédit dont le montant est comptabilisé au débit du compte 471.115 « *Dépenses de traitements liquidées par les départements informatiques* » par le crédit du compte 475.6131 « *Cotisations de sécurité sociale à la charge des fonctionnaires et ouvriers relevant du budget général assises sur la totalité du traitement* » et du compte 475.6132 « *Cotisations patronales « maladie » dues au titre des fonctionnaires ou ouvriers relevant du budget général assises sur la totalité du traitement* ».

Les comptes 475.6131 et 475.6132 sont débités :

- par le crédit du compte 391.11 « *Transferts pour le compte de la Caisse des Dépôts et Consignations - Transferts de recettes* » pour inscription au compte de l'ACOSS ;
- par le versement aux caisses générales de sécurité sociale territorialement compétentes (DOM).

²¹ Instruction n° 97-005 K1 du 17 mars 1997.

²² Instruction n° 97-069 B1-R du 5 juin 1997.

²³ Article 11 de la loi d'orientation n° 94-99 du 5 février 1994 - Accord de coordination des régimes métropolitains et polynésiens de sécurité sociale (Décret n° 94-1146 du 26 décembre 1994 et délibération de l'assemblée territoriale de Polynésie française du 2 décembre 1994).

☞ *Le passage par les comptes 475.6131 et 475.6132 est obligatoire.*

Cotisations de sécurité sociale d'assurance-maladie des agents civils titulaires en service dans les territoires d'Outre-Mer, de Nouvelle-Calédonie et de Wallis et Futuna et à Mayotte (compte 475.6121 et compte 475.6122)

Les cotisations sociales d'assurance-maladie patronales et salariales, liquidées par l'ordonnateur compétent sur la partie des rémunérations n'excédant pas le plafond, donnent lieu à l'établissement d'un mandat (ou ordonnance) assigné sur la caisse du comptable principal et comptabilisé de la manière suivante :

Débit au compte d'imputation de la dépense ;

Crédit au compte 475.6121 « *Cotisations de sécurité sociale à la charge des fonctionnaires et ouvriers relevant du budget général assises respectivement sur le traitement indiciaire ou sur les rémunérations ou sur les gains servis en France n'excédant pas le plafond - Taux de 1 % - personnels en service dans les territoires d'Outre-Mer* » ;

Crédit au compte 475.6122 « *Cotisations patronales « maladie » dues au titre des fonctionnaires ou ouvriers relevant du budget général assises respectivement sur le traitement indiciaire sur les rémunérations ou sur les gains servis en France, dans la limite du plafond de la sécurité sociale-Taux 2,95 %* ».

Ce compte est apuré dans les conditions indiquées ci-dessus pour les comptes 475.6131 et 475.6132.

☞ *Le passage par les comptes 475.6121 et 475.6122, présente, comme pour les comptes 475.6131 et 475.6132 un caractère obligatoire.*

Cotisations de sécurité sociale d'assurance-maladie des personnels civils titulaires en service à Saint-Pierre-et-Miquelon

Les agents civils titulaires en service à Saint-Pierre-et-Miquelon sont assujettis à une cotisation d'assurance-maladie au taux de 2,45 %. L'assiette de cotisation est le traitement brut soumis à retenue pour pension.

Le taux de la cotisation d'assurance-maladie due par l'Etat employeur au titre de ces agents est de 4,80 %.

Le versement de ces cotisations est effectué directement par le trésorier-payeur général de Saint-Pierre-et-Miquelon sur le compte de la Caisse des Dépôts et Consignations (crédit compte 391.11) ouvert dans les écritures de ce comptable au nom de la Caisse de Prévoyance sociale de Saint-Pierre-et-Miquelon.

LE VERSEMENT DES AUTRES IMPOSITIONS DES AGENTS EN SERVICE EN MÉTROPOLE ET À L'ÉTRANGER

Liquidées mensuellement par l'ordonnateur des rémunérations ou par les départements informatiques du Trésor, la contribution sociale généralisée (CSG) et la contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS) sont comptabilisées au débit du compte 471.115 susvisé par respectivement le crédit du compte 475.6161 « *Contribution sociale généralisée* » et le crédit du compte 475.6162 « *Contribution pour le remboursement de la dette sociale* ».

Les comptes 475.6161 et 475.6162 sont débités par le crédit du compte 391.11 susvisé pour inscription au compte de l'ACOSS qui en répartit le montant entre les différents bénéficiaires.

LE VERSEMENT AU PROFIT DES SERVICES DE TRANSPORT EN COMMUN²⁴

Le versement dû par l'Etat en qualité d'employeur est effectué directement au profit des organismes bénéficiaires désignés par la décision instituant ce versement dans les agglomérations de plus de 30 000 habitants (communes, communautés urbaines, districts ou syndicats de communes) et donne lieu aux écritures suivantes :

Débit au compte d'imputation de la dépense ;

Crédit au compte 391.31 si le compte de l'organisme intéressé est tenu hors de l'arrondissement financier, ou 390.31 si le compte de l'organisme est tenu par un comptable de l'arrondissement.

LE VERSEMENT DES RETENUES POUR PENSIONS CIVILES²⁵

Les retenues sur pensions (part salariale) sont portées au crédit des comptes du Budget général de l'Etat n° 901.550 « *Retenues et cotisations sociales au profit de l'Etat - Année courante* » ligne 501 « *Retenues pour pensions civiles* » et n° 901.551 « *Retenues et cotisations sociales au profit de l'Etat - Années antérieures* » ligne 501 « *Retenues pour pensions civiles* ».

La ligne 501 comprend 4 spécifications²⁶ ; :

- 501.01 « *Titres de perception* »
- 501.02 « *Recettes au comptant* » ;
- 501.12 « *Recettes au comptant - Lettres de rappel* » ;
- 501.21 « *Retenues pour validation des services auxiliaires* ».

3.2.3.2. Personnels civils non titulaires

En ce qui concerne les personnels civils non titulaires, les comptables assignataires versent directement l'ensemble des cotisations aux unions de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales (URSSAF) :

- Sécurité sociale et allocations familiales : cotisations de l'agent et contribution de l'Etat ;
- Versements de l'Etat au profit des transports en commun ;
- Versements de l'Etat au profit du Fonds national d'aide au logement²⁷.

Le montant des cotisations en cause est imputé au débit du compte de dépense concerné et au crédit du compte de règlement correspondant à leur versement à l'URSSAF ; il s'agit soit du compte 391.11 pour l'URSSAF du département soit du compte 391.31 pour l'URSSAF d'un autre département.

3.2.4. Règlement des contributions volontaires

Les retenues effectuées sur l'ensemble des rémunérations des titulaires et des non titulaires, au titre des divers régimes de retraite complémentaire, des mutuelles et autres régimes spéciaux, sont comptabilisées au débit du compte d'imputation provisoire de la dépense (compte 471) par le crédit du compte de règlement intéressé.

²⁴ Versement aux transports - Instruction n° 74-106 B-R1 du 17 juillet 1974 et instructions subséquentes.

²⁵ Retenues pour pensions civiles : décret n° 89-20 du 2 janvier 1989 modifiant l'article 7 du décret du 25 juin 1934 et circulaire n° B-2A-88/1626 du 26 décembre 1988 ; Note de service n° 88-21 SPE-A du 24 octobre 1988 ; Instruction n° 90-28 A-B2 du 1er mars 1990 ; Instruction n° 90-139 A7-B3 du 5 décembre 1990 ; Instruction n° 91-90 A7 du 18 juillet 1991.

²⁶ Spécifications gestion 1997.

²⁷ FNAL - Instruction n° 72-151 B-R1 du 15 décembre 1972.

3.2.5. Imputation des retenues diverses

Des retenues peuvent être opérées à divers titres sur les traitements des agents : saisies-arrêts, avis à tiers débiteurs, cessions des salaires consenties par les intéressés en remboursement des prêts, ordres de reversement, oppositions administratives, remboursements des avances pour l'acquisition d'un moyen de transport ou pour l'amélioration de l'habitat, etc ...

Le montant de ces retenues est comptabilisé au débit du compte d'imputation provisoire de la dépense (compte 471) par le crédit du compte 466.188 « *Retenues sur dépenses mises en paiement par les services de l'Etat - Autres dépenses* »²⁸.

Cependant les retenues destinées à apurer des créances prises en charge chez le comptable lui-même peuvent à titre exceptionnel être imputées directement aux comptes intéressés, sans transiter par le compte 466.188. Dans ce cas, sont mouvementés les comptes ci-après :

- 495 « *Reversements de fonds sur dépenses des ministères à annuler* » ;
- 901.54 « *Intérêts des avances, des prêts et dotations en capital* » ;
- 901.55 « *Retenues et cotisations sociales au profit de l'Etat* » ;
- 901.59 « *Budget général - Recettes - Divers* » ;
- 903.59 « *Avances à des particuliers et associations* » :
 - 903.592 « *Fonctionnaires - Acquisition de moyens de transport* » ;
 - 903.595 « *Agents de l'Etat - Amélioration de l'habitat* » ;
 - 903.597 « *Agents de l'Etat à l'étranger - Location d'un logement* ».

3.2.6. Dispositions particulières concernant les acomptes sur rémunérations

L'organisation de la chaîne de travail afférente au traitement informatique ne permet pas toujours l'intégration de toutes les rémunérations dans le cycle général. Il en est notamment ainsi en ce qui concerne les rémunérations des agents prenant leurs fonctions en cours de mois, de ceux pour lesquels les dossiers sont adressés trop tardivement par les gestionnaires et des agents vacataires des diverses administrations.

Dans ces hypothèses, le département informatique du poste comptable assignataire des rémunérations met en paiement des acomptes²⁹ d'un montant égal à 90 % des sommes dues aux intéressés après service fait³⁰.

Pour les personnels mutés, le paiement est subordonné à la production des pièces justificatives réglementaires.

Les comptables doivent s'attacher à limiter l'utilisation de la procédure de versement des acomptes en intervenant éventuellement auprès des services gestionnaires pour que les rémunérations puissent être liquidées définitivement dès l'entrée en fonction.

²⁸ Sont également imputées à ce compte toutes les rémunérations dont le paiement doit être suspendu pour divers motifs connus tardivement (erreurs, paiements indus par suite de démission ...).

²⁹ S'agissant de rémunération après service fait, il s'agit d'acomptes et non d'avances dont le versement est interdit.

³⁰ Les acomptes aux fonctionnaires des écoles normales nationales d'apprentissage (ENNA) et des agents des écoles normales primaires (EN) sont servis dans les conditions fixées par l'instruction n° 76-347-C3 du 12 août 1974 (classement B2).

3.2.6.1. Mise en paiement des acomptes³¹

Les acomptes mis en paiement par les départements informatiques donnent lieu à l'écriture suivante :

Débit au compte 471.1188 « *Imputation provisoire de dépenses - Budget général - Dépenses ordinaires des services civils - Dépenses diverses - Divers* » ;
Crédit au compte de règlement concerné.

3.2.6.2. Récupération des acomptes

Le compte 471.1188 est apuré le mois suivant lors de la liquidation définitive de la rémunération.

Cependant, la récupération de l'acompte peut s'avérer impossible pour diverses raisons : mise en paiement pour un montant supérieur à la somme effectivement due par suite d'erreurs consécutives ou non à de fausses indications du service gestionnaire, omission de la retenue lors de la liquidation définitive, (etc ...). Dans ce cas, le comptable adresse à l'intéressé un avis lui enjoignant de reverser la somme en cause.

A défaut de règlement amiable à l'expiration du deuxième mois suivant leur imputation au compte 471.1188, le montant des acomptes est transporté au compte 461.4 « *Décaissements à régulariser - Remboursements divers à la charge de tiers* » par l'écriture :

Débit au compte 461.4 ;
Crédit au compte 471.1188.

Le trésorier-payeur général demande alors au préfet l'émission d'un titre de perception sur le compte 901.590 « *Budget général - Recettes - Divers* » ligne « *Recettes diverses (divers services) sur titres de perception* ».

Après prise en charge de ce titre, le compte 461.4 est apuré dans les conditions ci-après.

Le trésorier-payeur général prend une décision de restitution justifiée par la référence au titre exécutoire visé ci-dessus et établie selon les modalités prévues par l'instruction 67-77 A-B du 4 août 1967 relative à la restitution des sommes indûment perçues au titre des produits divers du budget.

La dépense imputée sur le chapitre 15-02 « *Remboursements sur produits indirects et divers* » article 50, paragraphe 10 « *Produits divers* » est comptabilisée au débit du compte 900.00 « *Dépenses payables sans ordonnancement - Dépenses ordinaires des services civils* » par le crédit du compte 461.4.

³¹ Instruction n° 80-208 P-R du 24 décembre 1980.

4. PROCÉDURES PARTICULIÈRES D'EXÉCUTION DES DEPENSES

Des procédures particulières d'exécution des dépenses sont prévues par le décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962. Il s'agit notamment des procédures relatives au paiement des dépenses par les régisseurs (article 18) et au paiement des dépenses des corps de troupe ou organismes assimilés et au paiement des dépenses des établissements pénitentiaires (article 112).

Le décret n° 66-913 du 7 décembre 1966, relatif aux modalités d'exécution des recettes et dépenses publiques à l'étranger a également prévu le règlement de certaines dépenses selon des modalités particulières.

4.1. DÉPENSES PAYÉES PAR RÉGIE D'AVANCES

Les conditions d'organisation, de fonctionnement et de contrôle des régies d'avances de l'Etat sont fixées par le décret n° 92-681 du 20 juillet 1992 et les arrêtés du 20 juillet 1992 dont les dispositions sont mises en oeuvre par l'instruction générale n° 93-75 A-B-K-O-P-R du 29 juin 1993.

Ces dispositions sont aménagées en ce qui concerne leur application à l'étranger³².

La création des régies d'avances a pour objet de permettre le règlement de dépenses qui, en raison de leur montant ou de leur nature, se prêtent mal à la procédure normale de liquidation, d'ordonnancement et de paiement.

Les dépenses sont alors réglées, suivant une procédure simplifiée, par des régisseurs qui reçoivent du trésorier-payeur général les fonds nécessaires sous forme d'une « avance », dans la limite fixée par l'arrêté constitutif de la régie.

4.1.1. Versement des fonds au régisseur d'avances

Le montant de l'avance mise à la disposition du régisseur lors de la création de la régie est comptabilisé au débit du compte 369.100 « Régisseurs de l'Etat - Avances en francs - Avances pour dépenses des régisseurs d'avances » et au crédit du sous-compte 369.12 « Régisseurs de l'Etat - Compte de dépôts au Trésor ».

Lors du versement de l'avance, et à concurrence de son montant, le trésorier-payeur général bloque les crédits délégués au titre des chapitres sur lesquels doivent être imputées les dépenses que le régisseur est habilité à payer.

³² Décrets n° 66-912 et n° 66-913 du 7 décembre 1966 réglementant le fonctionnement des régies créées auprès des postes diplomatiques et consulaires complétés par le décret n° 89-535 du 28 juillet 1989.

4.1.2. Remboursement des dépenses payées par le régisseur d'avances

Le régisseur d'avances procède au règlement des dépenses en prélevant les fonds de son compte de dépôts au Trésor, en émettant des chèques sur celui-ci ou en remettant des disquettes de virements à acheminer vers le système interbancaire de télécompensation (SIT) au comptable teneur de son compte de dépôts de fonds.

Les justifications de ces dépenses sont remises par le régisseur d'avances à l'ordonnateur dont il relève, qui émet un mandat au profit du régisseur pour reconstitution de l'avance.

Le mandat appuyé des pièces justificatives est soumis au visa du trésorier-payeur général dans les mêmes conditions que pour les autres dépenses payables après ordonnancement.

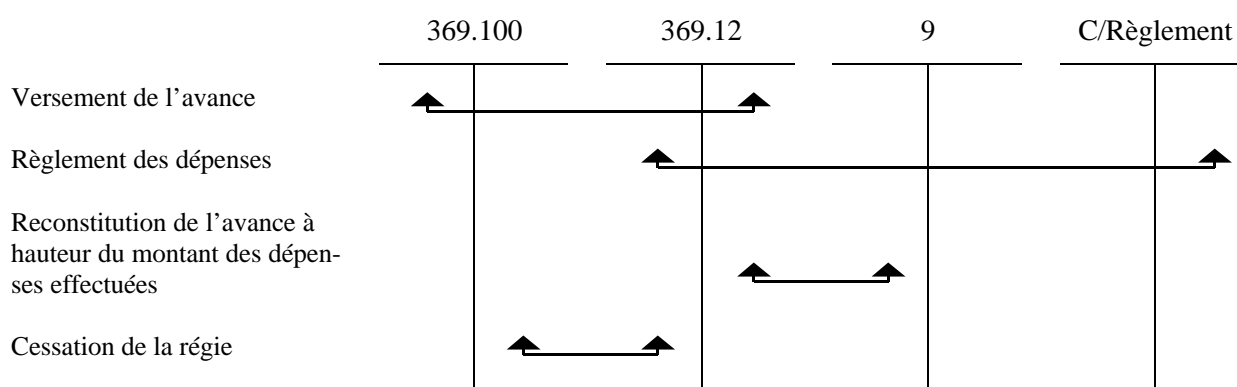
Ce mandat est comptabilisé comme suit :

- Débit au compte d'imputation budgétaire de la dépense (classe 9) ;
- Crédit au compte 369.12 « Régisseurs de l'Etat - Compte de dépôts au Trésor ».

4.1.3. Cessation de la régie

Lorsque la régie cesse de fonctionner, et après imputation des dernières dépenses du régisseur dans les conditions indiquées ci-dessus, le solde débiteur du compte 369.100 étant égal au solde créditeur du compte 369.12, ces deux comptes sont soldés l'un par l'autre.

SCHÉMA DE COMPTABILISATION DES DÉPENSES PAYÉES PAR RÉGIES D'AVANCES



4.2. DÉPENSES DU MINISTÈRE DE LA DÉFENSE

4.2.1. Dispositions générales

Les dépenses du ministère de la Défense ne sont pas toutes soumises aux règles de droit commun d'exécution des dépenses de l'Etat.

Sont exécutées dans les conditions de droit commun :

- les dépenses d'investissement dans leur ensemble ;
- certaines dépenses ordinaires de matériel et de personnel, notamment : les traitements et salaires des agents civils du ministère de la Défense et les soldes des personnels militaires non rattachés à un corps de troupe.

Ces dépenses sont mandatées et assignées sur la caisse des comptables du Trésor dans les conditions habituelles ou peuvent être, le cas échéant, payées par régies d'avances.

Les rémunérations de certaines catégories de personnels civils et militaires en service à l'étranger sont payées sans ordonnancement préalable dans les conditions fixées par le décret n° 65-845 du 4 octobre 1965 dont les dispositions ont été rendues applicables par le décret n° 73-1090 du 3 décembre 1973.

Les dépenses de personnel concernant les militaires en service à l'étranger sont assignées :

Sur la caisse du trésorier-payeur général pour l'étranger :

- pour les militaires détachés auprès des ambassades ;
- pour les militaires détachés au titre de la participation militaire française auprès des armées étrangères ;
- pour les militaires détachés dans les missions militaires françaises auprès d'organismes internationaux ;
- pour les militaires des missions techniques de l'armement.

Sur la caisse du payeur général en Allemagne :

- pour les militaires de carrière servant en Allemagne.

Sur la caisse du trésorier-payeur général d'origine :

- pour les militaires envoyés sur les théâtres d'opérations extérieures dans le cadre des Forces d'Intervention des Nations Unies.

Sur la caisse des payeurs :

- pour les militaires des troupes stationnées dans certains pays d'Afrique.

4.2.2. Dispositions comptables particulières

Les autres dépenses du ministère de la Défense concernant les corps de troupe, unités administratives, organes ou établissements administrés comme tels relevant de l'intendance de l'Armée de Terre, des Commissariats de la Marine et de l'Air et de la Gendarmerie, sont exécutées dans des conditions particulières ainsi que le prévoit l'article 112 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962.

Ces dépenses sont les suivantes :

- soldes et accessoires de soldes ;
- frais de déplacement des militaires administrés par un corps de troupe ;
- alimentation ;
- dépenses relatives aux masses :
 - masse d'entretien des personnels et des dépenses diverses ;
 - masse de chauffage, d'éclairage, d'eau et de force motrice ;
 - masse de casernement ;
 - masse d'entretien courant du matériel.

Elles sont mandatées sur la caisse du trésorier-payeur général assignataire par les ordonnateurs compétents du ministère de la Défense au profit des corps de troupe ou des organismes gérés comme tels. Les mandats établis périodiquement sont appuyés de justifications dans les conditions suivantes.

Soldes et accessoires de soldes et alimentation

En application de l'article 34 de la loi n° 48-1347 du 27 août 1948, à partir du mois de novembre précédant le début de chaque gestion, un fonds d'avance représentant les crédits nécessaires aux deux premiers mois de l'année est attribué aux corps de troupe³³. Ces crédits concernent des dépenses de personnel (soldes, prestations sociales) et d'alimentation. Ce versement est comptabilisé dans les conditions relatives aux dépenses à imputer dans la gestion suivante :

- Dans la gestion N :

Débit au compte 483.2 « *Dépenses ordinaires des services militaires imputables au budget de l'année suivante* » ;

Crédit au compte 369.90 « *Divers services non personnalisés de l'Etat - Compte de dépôts au Trésor* », à l'intérieur duquel sont ouverts les comptes au nom des corps de troupe ou organismes assimilés.

- Dans la nouvelle gestion N+1 :

Débit au compte 900.1, sous-compte 900.11 « *Dépenses payables après ordonnancement - Dépenses ordinaires des services militaires* » ;

Crédit au compte 483.2 précité.

L'avance est ensuite reconstituée par remboursement aux corps de troupe du montant des dépenses payées et mandatées. La dépense est justifiée par un état faisant apparaître les effectifs du corps et le montant global du remboursement.

En ce qui concerne les soldes, le trésorier-payeur général, en sa qualité de comptable assignataire, reçoit la signification de toutes les oppositions dont il transmet pour exécution une copie à l'ordonnateur intéressé qui avise lui-même le trésorier du corps de troupe. Le montant des retenues opérées est versé mensuellement au trésorier-payeur général qui suit l'exécution des oppositions et assure le versement aux créanciers saisissant.

Frais de déplacement

Les indemnités payées par les trésoriers des corps de troupe sont remboursées périodiquement, la dépense étant justifiée par un état nominatif des sommes payées.

Masses

Les allocations de masses sont mandatées globalement au profit des corps de troupe, la dépense étant justifiée par un état des effectifs.

³³ L'article 34 de la loi n° 48-1347 du 27 août 1948 est complété par l'article 7 de la loi n° 53-73 du 6 février 1953 et par l'article 8 de la loi n° 55-1046 du 6 août 1955.

Ces dépenses sont comptabilisées de la manière suivante :

- Débit au compte 900.11 « *Dépenses payables après ordonnancement - Dépenses ordinaires des services militaires* » ;
- Crédit au compte 369.90 « *Divers services non personnalisés de l'Etat - Compte de dépôts au Trésor* ».

Le paiement effectif des dépenses est assuré par les trésoriers des corps de troupe qui produisent les pièces justificatives aux autorités régionales de l'Intendance ou du Commissariat. Ces dernières en assurent la vérification et la conservation en vue de leur mise à la disposition de la Cour des Comptes.

4.3. DÉPENSES DES ÉTABLISSEMENTS PÉNITENTIAIRES

L'organisation comptable des établissements pénitentiaires est définie par le décret n° 57-1409 du 31 décembre 1957 et l'instruction d'application R62 du 10 juin 1963.

Toutefois, les dispositions de la section II « Organisation comptable de la régie industrielle des établissements pénitentiaires » du décret susvisé ont été abrogées par le décret n° 84-675 du 17 juillet 1984 relatif au régime financier et comptable du compte de commerce « *Régie industrielle des établissements pénitentiaires* » (RIEP), au terme duquel les opérations relatives au compte spécial 904.11 « *Régie industrielle des établissements pénitentiaires* » sont exécutées par un agent comptable ayant la qualité de comptable principal.

4.3.1. Règles générales de fonctionnement administratif et comptable des établissements pénitentiaires

Les opérations de fonctionnement de chaque établissement pénitentiaire sont décrites dans une comptabilité « autonome » inspirée du plan comptable général :

- soit tenue par établissement quand l'importance dudit établissement justifie une gestion autonome ;
- soit tenue par circonscription pénitentiaire : la comptabilité regroupe alors tous les établissements d'importance secondaire, la circonscription constituant ainsi un établissement unique.

4.3.2. Modalités d'exécution des dépenses des établissements pénitentiaires

Le système institué en 1957 désigne deux ordonnateurs et deux comptables assignataires.

4.3.2.1. Les ordonnateurs

LE DIRECTEUR RÉGIONAL DES SERVICES PÉNITENTIAIRES

Le Directeur régional des services pénitentiaires est ordonnateur délégué du préfet de région.

Il reçoit globalement du Ministère de la Justice les crédits accordés à sa région sur les titres III et IV du budget de la Justice et les répartit entre la circonscription considérée comme un seul établissement, dont il assure la gestion en qualité d'ordonnateur, et les autres établissements de sa région.

Les dotations ainsi déterminées sont transmises à chacun des trésoriers-payeurs généraux et font l'objet d'un « mandat » établi au profit de l'établissement concerné, dont le montant est porté au crédit du compte de dépôts de fonds ouvert au nom de cet établissement dans les écritures du trésorier-payeur général de rattachement.

Le « *mandat* » est comptabilisé dans les écritures du trésorier-payeur général comme suit :

Débit au compte de la classe 9 ;

Crédit au compte 369.01 « *Etablissements pénitentiaires - Compte de dépôts au Trésor* ».

Les disponibilités ainsi versées permettent au chef de section comptable de procéder au règlement des dépenses mandatées par le Directeur au profit de divers créanciers dans la limite des crédits mis à la disposition de chaque établissement. Dans la comptabilité particulière de l'établissement, ces dépenses sont décrites dans les comptes de la classe 6, qui sont assortis d'une lettre permettant d'identifier les chapitres budgétaires du Ministère de la Justice d'où proviennent les crédits.

Les crédits alloués sur les titres V et VI du budget de la Justice sont directement ordonnancés par le Directeur régional des services pénitentiaires sur la caisse du trésorier-payeur général de son département de résidence, seul comptable assignataire des dépenses considérées. Ces opérations qui obéissent aux conditions générales prévues pour les dépenses en capital ne sont pas intégrées dans la comptabilité autonome. En conséquence, les mandats sont comptabilisés par le trésorier-payeur général au débit du compte de la classe 9 par le crédit du compte de règlement concerné.

LE DIRECTEUR DE L'ÉTABLISSEMENT

Le Directeur de l'établissement est ordonnateur subdélégué du Directeur régional des services pénitentiaires. Il ordonnance les dépenses concernant la gestion de l'établissement sur la caisse du chef de section comptable.

4.3.2.2. Les comptables

Les règles d'assignation diffèrent en fonction de la nature des opérations.

LES OPÉRATIONS RELEVANT DES TITRES III ET IV DU BUDGET DE LA JUSTICE

En cours d'année, le Directeur de l'établissement pénitentiaire ou de la circonscription régionale pour les établissements non autonomes émet les mandats sur la caisse du chef de section comptable, qui procède au règlement des dépenses conformément à la réglementation en vigueur en matière de dépenses publiques.

Les dépenses de traitement des personnels des établissements pénitentiaires sont toutefois liquidées et mises en paiement pour le compte des chefs de section comptable, par les départements informatiques de rattachement. Le règlement et les modalités de comptabilisation de ces dépenses sont fixées par l'instruction n° 75-165 P-R du 22 décembre 1975 à laquelle il convient d'apporter la modification suivante.

Le montant brut des traitements des personnels des établissements pénitentiaires est imputé provisoirement dans la phase de la mise en paiement, au débit du compte 471.84 « *Imputation provisoire de dépenses - Tiers - Dépenses de personnel pour le compte de tiers* ». Après vérification de la ventilation budgétaire destinée à chacun des établissements, le compte 471.84 est apuré par l'imputation des dépenses au débit du compte de dépôts au Trésor de l'établissement 369.01, ou par le débit du compte de transfert si ce compte de dépôts est ouvert dans les écritures d'un autre comptable.

LES OPÉRATIONS RELEVANT DES TITRES V ET VI DU BUDGET DE LA JUSTICE

Le trésorier-payeur général du département de résidence du directeur régional des services pénitentiaires agit en qualité de comptable assignataire unique, dans les conditions habituelles d'exécution des dépenses de l'Etat.

4.3.3. Opérations de fin d'année et justifications des dépenses des établissements pénitentiaires

En fin d'année, le trésorier-payeur général seul justiciable de la Cour des Comptes, intègre dans son propre compte de gestion les opérations des chefs de section comptable. Après avoir effectué les contrôles évoqués dans l'instruction R 62, les soldes débiteurs et créditeurs des comptes des classes 4 et 5 apparaissent sur les balances définitives dans la comptabilité générale de l'Etat au débit et au crédit du compte 369.00 « *Autres services non personnalisés de l'Etat - Etablissements pénitentiaires - Compte d'intégration de fin de gestion* ».

Les justifications afférentes aux dépenses des établissements, classées par chapitre du budget de la Justice, sont produites par le chef de section comptable au trésorier-payeur général du département dans lequel est situé l'établissement. Les justifications sont produites par le trésorier-payeur général au soutien de son compte de gestion dans les conditions fixées par l'instruction R 62 précitée ainsi que par l'instruction n° 88-16 SPE R62 du 28 septembre 1988 qui fixe plus particulièrement les modalités d'envoi des pièces justificatives des opérations de recettes et de dépenses des établissements pénitentiaires.

4.4. DÉPENSES EXÉCUTÉES À L'ÉTRANGER

4.4.1. Dispositions générales

La réglementation organisant l'exécution comptable des dépenses publiques à l'étranger résulte du décret n° 66-912 du 7 décembre 1966 complété par le décret n° 89-535 du 28 juillet 1989 relatif aux comptables et régisseurs de recettes et d'avances chargés d'exécuter les recettes et les dépenses publiques à l'étranger et du décret n° 66-913 du 7 décembre 1966 relatif aux modalités d'exécution de ces dépenses.

Les dépenses publiques à l'étranger sont exécutées :

- par des comptables principaux du Trésor : le trésorier-payeur général pour l'étranger, le trésorier-payeur général de la coopération, les payeurs généraux et payeurs auprès des ambassades de France ;
- par des comptables secondaires du Trésor : les agents payeurs auprès des ambassades, les trésoriers³⁴ ;
- par les régisseurs d'avances auprès des postes diplomatiques et consulaires ;
- par les comptables du Trésor en métropole, dans les départements et territoires d'outre-mer dans des conditions fixées par décret : en effet, le décret n° 89-535 du 28 juillet 1989 dont les conditions d'application sont définies par l'arrêté du 28 mars 1991, donne aux comptables du Trésor en métropole, dans les départements et territoires d'Outre-Mer, la possibilité d'exécuter directement des dépenses publiques à l'étranger par l'intermédiaire de la Banque de France ou de l'Institut d'émission des départements et territoires d'Outre-Mer (IEDOM). Les conditions de mise en oeuvre de ces opérations sont détaillées dans l'instruction n° 94-083 B-O-M du 30 juin 1994.

Le décret n° 66-913 du 7 décembre 1966 fixe les modalités d'exécution des dépenses publiques à l'étranger. Trois systèmes coexistent : les dépenses réglées après ordonnancement, les dépenses réglées sur ordonnancement provisionnel et les dépenses sans ordonnancement.

³⁴ Postes comptables secondaires institués le 1er janvier 1997 dans le cadre de l'expérimentation des nouvelles structures et procédures applicables à l'étranger.

D'autres procédures particulières sont utilisées. Il s'agit des avances aux navires ou aéronefs d'Etat pour leurs dépenses d'escale. Dans certains territoires d'Outre-Mer ou collectivités assimilées, elles concernent les dépenses effectuées par les agents spéciaux (Instruction interministérielle du 23 août 1952).

4.4.2. Modernisation des structures et des procédures comptables à l'étranger - Phase expérimentale

Sur la base des observations contenues dans le référé du 30 janvier 1996 rédigé par la Cour des Comptes sur la demande du Premier ministre, une réforme comptable à l'étranger a été élaborée par la Direction.

Elle comporte une phase d'expérimentation depuis le 1er janvier 1997 qui se déroule dans sept pays : Allemagne, Andorre, Belgique, Burkina Faso, Espagne, Guinée Bissau, Togo.

La réforme propose une nouvelle architecture du réseau comptable à l'étranger dont les caractéristiques principales sont les suivantes :

- L'ambassadeur est ordonnateur secondaire unique des administrations de l'Etat dans son pays de résidence, des ordonnateurs secondaires délégués pouvant être institués dans le cadre d'arrêtés de comptabilité pris par les ordonnateurs principaux.
- Afin de permettre le mandatement local, certaines dépenses sont déconcentrées. L'ordonnancement provisionnel est supprimé alors que l'ordonnancement de délégation est généralisé.
- Un contrôle financier déconcentré à l'étranger est organisé en application d'un cahier des charges spécifique.
- Le réseau comptable composé des trésoreries auprès des ambassades et des régies diplomatiques et consulaires est unifié et placé sous l'autorité du trésorier-payeur général pour l'étranger, en tant que comptable principal.

Enfin, les dépenses du Fonds d'aide et de coopération (FAC) (chapitre 68-91, article 10) gérées jusqu'à présent par la Caisse française de développement (CFD) ont, dans le cadre de cette réforme, vocation à être intégrées dans le circuit du Trésor public.

5. IMPUTATION PROVISOIRE DES DEPENSES BUDGÉTAIRES DE L'ETAT ET DES COMPTES SPECIAUX DU TRESOR

Les comptes d'imputation provisoire de dépenses budgétaires de l'Etat sont spécialisés par nature de dépense selon les mêmes critères que les subdivisions des comptes d'imputation définitive.

☞ La distinction entre les divers comptes d'imputation provisoire des dépenses concernant le budget de l'Etat et les comptes d'imputation provisoire des dépenses ne concernant pas le budget de l'Etat, est essentielle pour permettre, au travers de la centralisation quotidienne des écritures à l'ACCT, d'informer fidèlement les services centraux du Ministère sur l'évolution du solde d'exécution de la loi de Finances. Les services des trésoreries générales, et plus particulièrement le service de la dépense, doivent donc faire preuve d'une vigilance constante à cet égard.

L'imputation comptable doit toujours s'effectuer au compte d'imputation provisoire le plus fin.

Bien entendu, l'utilisation du compte 471.1188 « *Imputation provisoire de dépenses diverses - Budget général - Dépenses diverses* » aux lieu et place des autres comptes d'imputation provisoire de dépenses du budget général est prohibée.

De même, le compte 471.98 « *Imputation provisoire de dépenses diverses - Dépenses diverses* » n'a lieu d'être utilisé que si aucun autre compte d'imputation provisoire ne peut enregistrer l'opération, eu égard à sa nature.

Les comptes d'imputation provisoire de dépenses obéissent aux règles de fonctionnement suivantes :

- ils doivent à tout moment présenter un solde débiteur ou nul. Sauf instruction particulière, ils ne peuvent donc être crédités sans avoir été préalablement débités ;
- pendant la période complémentaire³⁵, dans l'hypothèse où une dépense du budget N doit faire l'objet d'une imputation provisoire avant d'être réglée en gestion N+1, le débit des comptes d'imputation provisoire a pour contrepartie, dans les écritures de l'année N, un crédit au compte 486.3 « *Dépenses de la gestion réglées dans la gestion suivante* ».

5.1. UTILISATION DES COMPTES D'IMPUTATION PROVISOIRE

Les dépenses reçoivent normalement leur imputation définitive dès leur règlement ou leur mise en paiement par le comptable assignataire. *L'utilisation des comptes d'imputation provisoire doit être en conséquence, soit expressément autorisée par la réglementation, soit justifiée par les délais nécessaires aux contrôles et régularisations prévus par cette réglementation.*

Seront traitées ici les dépenses du budget général et des comptes spéciaux autres que ceux de prêts et avances, qui sont imputées provisoirement au compte 471 « Imputation provisoire de dépenses », sous-comptes 471.1 « *Budget général* » et 471.2 « *Comptes spéciaux du Trésor* ».

Ces comptes d'imputation provisoire enregistrent indifféremment les dépenses budgétaires soumises ou non à la procédure de l'ordonnancement, cependant les conditions de leur utilisation sont différentes en fonction de ce critère.

5.1.1. Utilisation des comptes d'imputation provisoire pour les dépenses soumises à la procédure de l'ordonnancement

L'utilisation des comptes d'imputation provisoire, lors du paiement des dépenses budgétaires payables après ordonnancement, est très limitée.

En effet, ces dépenses ne pouvant être payées qu'au vu d'une ordonnance ou d'un mandat dont la régularité est attestée par le visa, leur comptabilisation est effectuée directement aux comptes d'imputation définitive.

Toutefois, certaines dépenses peuvent, en vertu d'une disposition législative ou réglementaire expresse, être payées avant leur ordonnancement, celui-ci intervenant ensuite à titre de régularisation.

Les paiements effectués selon cette procédure concernent notamment *LES PERTES DE CHANGE*.

Les pertes de change³⁶ constatées à l'occasion du règlement des dépenses de l'Etat en cours de mois, font l'objet d'une imputation provisoire au compte 471.261 « *Pertes et bénéfiques de change* » par le trésorier-payeur général.

En fin de mois, le trésorier-payeur général effectue le transfert des pertes de change ainsi que celui des gains (compte 475.261) constatés dans le mois à l'agence comptable centrale du Trésor³⁷.

Cependant, les comptables qui n'effectuent qu'occasionnellement de telles opérations peuvent les comptabiliser directement au débit du compte 391.30 « *Transferts divers entre comptables supérieurs - Transferts de dépenses* » pour transfert à l'ACCT.

³⁵ Cf. Chapitre 1 « Dépenses payables après ordonnancement » - « 1.2.4 Ecritures spéciales de fin d'année ».

³⁶ Instruction n° 76-51 R8 du 23 mars 1976 - Instruction n° 94-117 R8 du 7 décembre 1994.

³⁷ A la trésorerie générale pour l'étranger, en ce qui concerne ceux qui sont constatés par les comptables et régisseurs qui lui sont directement rattachés.

Le compte 471.261 doit présenter en tout état de cause un solde nul au 31 décembre de chaque année.

L'imputation définitive au débit du compte 906.01 « *Pertes et bénéfices de change* » intervient périodiquement au vu des ordonnances de paiement établies par la Direction du Trésor sur la caisse de l'agent comptable central du Trésor et du trésorier-payeur général pour l'étranger pour le montant de leurs propres opérations et de celles qu'ils ont centralisées, de l'agent comptable des services industriels de l'armement (ACSA) pour ses propres opérations.

5.1.2. Utilisation des comptes d'imputation provisoire pour les dépenses payables sans ordonnancement

L'imputation à des comptes d'imputation provisoire de dépenses payables sans ordonnancement, est effectuée dans deux cas :

- lorsque l'imputation définitive est subordonnée à la vérification préalable des acquits ou à l'obtention du visa préalable d'un service extérieur à la trésorerie générale ;
- lorsque par simplification, les imputations définitives sont constatées périodiquement par une écriture globale.

Sont examinées ci-après, les conditions générales d'utilisation des comptes d'imputation provisoire de dépenses et les opérations les plus courantes dont l'imputation provisoire temporaire a été autorisée à l'exclusion de celles qui ont été décrites dans les parties précédentes du présent chapitre.

5.1.2.1. Conditions générales d'utilisation

Les comptes d'imputation provisoire de dépenses sont de manière générale utilisés dans les cas suivants :

- dépenses centralisées³⁸ : il peut, exceptionnellement, être procédé à une imputation provisoire de la dépense lorsque les pièces justificatives correspondantes ne peuvent être vérifiées à réception. Cette vérification doit alors intervenir dans les plus brefs délais de façon à permettre l'apurement du compte d'imputation provisoire dans les quelques jours qui suivent. En tout état de cause ces vérifications doivent être opérées dans des délais permettant le rattachement des opérations de dépense au mois considéré et, a fortiori, au budget de la gestion, conformément aux dates diffusées dans la note de service portant calendrier annuel des comptes de l'Etat ;
- dépenses qui s'avèrent irrégulières lors de la vérification et dont l'imputation définitive doit être différée jusqu'au redressement de l'erreur commise ;
- rejets de dépenses budgétaires auxquels procède *de manière très exceptionnelle* la Direction de la Comptabilité publique, soit à son initiative, soit à la demande du comptable. Ces rejets doivent être comptabilisés :

au débit du sous-compte correspondant à leur nature :

471.1 s'il s'agit des dépenses du budget général ;

471.2 s'il s'agit d'une dépense imputable sur un compte spécial du Trésor ;

par un débit négatif au compte 900.00 ou au compte spécial.

5.1.2.2. Opérations particulières imputées provisoirement

En dehors des cas généraux visés ci-dessus, la réglementation prévoit l'imputation provisoire d'un certain nombre d'opérations et fixe les modalités de leur régularisation par imputation définitive.

³⁸ Il s'agit des dépenses payées par les comptables non centralisateurs et les comptables des administrations financières.

COMPTE 471.1181 « FRAIS DE TRÉSORERIE »

A ce compte sont notamment imputées provisoirement les dépenses suivantes :

Intérêts des comptes à terme des fonds particuliers

Ces intérêts sont imputés à ce compte au fur et à mesure de leur liquidation et font l'objet d'une imputation définitive semestrielle dans les conditions prévues par l'instruction n° 79-187 K1 du 19 décembre 1979.

Commissions et remises aux comptables concernant les émissions de bons du Trésor

Le montant des remises et commissions est, au fur et à mesure des paiements, porté au débit du compte 471.1181, par le crédit des comptes de règlement.

L'imputation définitive au budget de l'Etat intervient dans les conditions fixées par l'instruction codificatrice de la réglementation sur les bons du Trésor du 27 octobre 1979 (paragraphe 83).

COMPTE 471.1188 « DIVERS »

Le compte 471.1188 enregistre entre autres les dépenses suivantes.

Dépenses réglées par les receveurs des impôts

Ce sont par exemple :

- les frais de justice criminelle correctionnelle de police et frais assimilés pour les départements du Haut-Rhin, du Bas-Rhin et de la Moselle ;
- les frais de poursuites et de contentieux ;
- les remises diverses.

Ces dépenses sont versées mensuellement au trésorier-payeur général par les receveurs des impôts, en vue de leur imputation définitive au compte 900.00. Toutefois, les pièces justificatives correspondantes sont communiquées au directeur départemental des impôts pour vérification et visa. Dans l'attente de ce contrôle, le trésorier-payeur général comptabilise ces dépenses au débit du compte 471.1188 qui est apuré dès réception des justifications en cause.

Dépenses réglées par les trésoriers-payeurs généraux

Il s'agit notamment des dépenses dont l'imputation définitive intervient périodiquement conformément aux instructions traitant de ces opérations :

- aide aux familles dont les soutiens indispensables effectuent leur service militaire (Instruction n° 64-91 B-2 du 13 août 1964) ;
- frais de justice criminelle, correctionnelle, de police et frais assimilés, hormis sur les départements du Haut-Rhin, du Bas-Rhin et de la Moselle.

COMPTE 471.951 « DÉPENSES PAYÉES PAR L'INTERMÉDIAIRE DE DIVERS TRÉSORS ÉTRANGERS »³⁹

L'utilisation de ce compte est réservée aux opérations effectuées dans le cadre des conventions d'assistance réciproque, c'est-à-dire à celles pour lesquelles l'un des Etats concernés agit en qualité de mandataire de l'autre. Les dépenses effectuées par l'intermédiaire d'un Trésor étranger sont imputées au débit du compte 471.951 par le crédit du sous-compte ouvert localement à l'intérieur du compte 442.21 « *Règlement des opérations réciproques du Trésor français et de divers Trésors* ».

³⁹ Instruction n° 74-167 P-R du 18 décembre 1974.

5.2. APUREMENT ET JUSTIFICATION DES COMPTES D'IMPUTATION PROVISOIRE

5.2.1. Apurement

Quelle qu'en soit l'origine, les dépenses imputées provisoirement doivent recevoir leur imputation définitive dans les délais les plus brefs et en tout état de cause, avant la fin de la gestion d'imputation.

☞ *Il convient de veiller tout au long de l'année à l'apurement des comptes d'imputation provisoire de façon à ce qu'en fin d'année ne subsistent en solde que les opérations qui, pour des motifs justifiés, ne peuvent faire l'objet d'une imputation régulière à la gestion écoulée. En tout état de cause, ces opérations doivent impérativement être régularisées dans la gestion suivante.*

La note de service portant calendrier annuel de clôture des opérations de la gestion écoulée prescrit des dates limites particulières d'apurement pour certaines catégories d'opérations budgétaires ayant fait l'objet d'imputations provisoires (dépenses sans ordonnancement notamment).

Ces dates doivent être rigoureusement respectées.

Il est rappelé qu'en l'absence de régularisation, le comptable doit faire l'avance du montant de la dépense à régulariser ou présenter une demande de dispense d'avance à la Direction de la Comptabilité publique. Dans cette dernière hypothèse, le compte d'imputation provisoire est crédité par un débit au compte 461.11 « Décaissements en instance de régularisation - Soldes débiteurs de nature à engager la responsabilité des comptables ».

La régularisation est ensuite poursuivie dans les conditions fixées par les instructions n° 71-133 P-R du 30 novembre 1971 et n° 90-32 MPR du 9 mars 1990 relative à l'imputation des déficits des comptables et des régisseurs dans les écritures des trésoriers-payeurs généraux.

5.2.2. Justifications

Les opérations constatées aux comptes d'imputation provisoire sont justifiées dans les conditions prévues dans le tome 1, volume 3, titre 9 de l'instruction codificatrice P-R.

En particulier, le solde apparaissant aux divers comptes d'imputation provisoire à la clôture de la gestion est justifié au moyen d'un état détaillé faisant apparaître :

- la date d'imputation des opérations au débit des comptes ;
- la nature des opérations exprimée en termes précis ;
- la date de régularisation et la contrepartie comptable, pour les opérations régularisées à la date d'établissement de l'état de solde ;
- les motifs de non régularisation.

Ces états sont produits en double exemplaire par les comptables à l'appui de leur compte de gestion.

6. RÉTABLISSEMENT DES CRÉDITS BUDGÉTAIRES CONSOMMÉS

L'article 18 de l'ordonnance n° 59-2 du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances dispose que « *il est fait recette du montant intégral des produits, sans contraction entre les recettes et les dépenses (..)* ».

La procédure du rétablissement de crédits constitue une dérogation à ce principe d'universalité car elle permet l'affectation de certaines recettes à certaines dépenses au sein du budget général (article 19 de l'ordonnance précitée) par reconstitution des crédits budgétaires consommés.

6.1. GÉNÉRALITÉS

6.1.1. Cadre juridique et réglementaire

Les textes qui régissent les procédures de rétablissement des crédits budgétaires sont les suivants :

- Ordonnance n° 59-2 du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances (articles 18 et 19) ;
- Décret n° 86-451 du 14 mars 1986 pris en application de l'article 16 de l'ordonnance n° 59-2 du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances en ce qui concerne la comptabilisation des recettes et des dépenses de l'Etat (articles 10 et 11 concernant respectivement les opérations de régularisation et les opérations réciproques) modifié par le décret n° 96-1172 du 26 décembre 1996 ;
- Arrêté du 2 juin 1986 relatif aux modalités de comptabilisation des recettes et des dépenses de l'Etat (articles 3, 4, 5, 6, 7, 8 et 9) modifié par l'arrêté du 16 janvier 1992 et l'arrêté du 26 décembre 1996 ;
- L/C 316 n° CD 0561 du 29 janvier 1988 sur les modalités d'exécution des opérations de régularisation en matière de dépenses de l'Etat diffusée aux comptables du Trésor par l'instruction n° 88-16 A7-B-P-R du 16 février 1988 ;
- Lettre circulaire n° CD-253 du 16 janvier 1992 sur la déconcentration de la procédure de rétablissement de crédits diffusée aux comptables du Trésor par l'instruction n° 92-29 A7-B-P-R- du 19 février 1992 ;
- Circulaire n° CD-3072 du 22 septembre 1994 sur l'aménagement et l'extension de la procédure de rétablissement de crédits au plan local diffusée aux comptables du Trésor par l'instruction n° 94-102 A7-B-P-R- du 4 octobre 1994.

6.1.2. Champ d'application

L'article 19 de l'ordonnance n° 59-2 du 2 janvier 1959 portant loi organique définit les recettes qui peuvent donner lieu à rétablissement de crédits.

6.1.2.1. Dépenses provisoires et trop-perçus

Il s'agit des recettes provenant de la restitution par des tiers (organismes publics, privés ou particuliers) au Trésor de sommes payées indûment ou à titre provisoire sur crédits budgétaires :

- remboursements de dépenses payées indûment (trop-perçus) concernant exclusivement les mises en paiement erronées ou indues ;
- remboursements de dépenses payées à titre provisoire concernant tous les règlements effectués temporairement par les services de l'Etat qui n'ont pas le caractère de cession ou de trop-perçu.

6.1.2.2. Cessions

Il s'agit des recettes provenant des remboursements de cessions ayant donné lieu à paiement sur crédits budgétaires.

La cession se définit comme une prestation fournie par un service de l'Etat (le service cédant ou créancier) à un autre service de l'Etat (le service cessionnaire ou débiteur).

☞ *Lorsque le cessionnaire est un tiers par rapport à l'Etat, c'est-à-dire toute personne ou service ne remboursant pas la prestation fournie sur des crédits budgétaires au service cédant, c'est la procédure des fonds de concours qui s'applique (Instruction codificatrice n° 94-099 A7-PR du 21 septembre 1994 relative aux fonds de concours versés au profit du Budget général de l'Etat).*

6.1.3. Règles de compétence et délais d'exécution

6.1.3.1. Règles de compétence

En application de l'article 8 de l'arrêté du 2 juin 1986 modifié relatif aux modalités de comptabilisation des recettes et des dépenses de l'Etat, la procédure des rétablissements de crédits est de la compétence :

- de l'agent comptable central du Trésor ;
- des comptables principaux habilités à cet effet ;
- des agents comptables des budgets annexes.

Le comptable principal assignataire des ordres de reversements de fonds donnant lieu à rétablissement de crédits est le comptable assignataire de la dépense initiale faisant l'objet du reversement.

6.1.3.2. Délais d'exécution

L'article 7 de l'arrêté du 2 juin 1986 modifié relatif aux modalités de comptabilisation des recettes et des dépenses de l'Etat, fixe ainsi qu'il suit les délais pendant lesquels des services de l'Etat peuvent bénéficier du rétablissement des crédits :

- jusqu'à la fin de la gestion qui a supporté la dépense, sur les chapitres de dépenses ordinaires de personnel (Chapitres 31 à 33) ;
- jusqu'à la fin de la gestion suivant celle qui a supporté la dépense, sur les autres chapitres de dépenses ordinaires ;
- jusqu'à la fin de la gestion suivant celle qui a supporté la dépense, ainsi que, passé ce délai, au cours de la gestion de la constatation de la recette, sur les chapitres de dépenses dotés d'autorisation de programme.

Passés ces délais, le montant des remboursements obtenus est versé au budget général.

6.1.4. Interdictions

Dans les cas suivants, la procédure du rétablissement de crédits ne s'applique pas :

- remboursement d'une cession par un tiers (article 19 de l'ordonnance n° 59-2 du 2 janvier 1959) ;
- dépassement des délais d'exécution (article 7 de l'arrêté du 2 juin 1986 modifié) ;
- montant à rétablir inférieur ou égal à 1 000 F, apprécié au niveau du chapitre (article 9 de l'arrêté du 2 juin 1986 modifié)⁴⁰ ;
- remboursement bénéficiant à un compte spécial du Trésor (affectation réalisée par inscription à une ligne de recettes/article 4 de l'arrêté du 2 juin 1986 modifié) ;
- cession relevant de l'activité économique principale d'un budget annexe ;
- existence d'une ligne particulière de recettes du budget général de l'Etat (article 4 de l'arrêté du 2 juin 1986 modifié susvisé) ;
- dépense sans ordonnancement ;
- chapitre doté de crédits évaluatifs.

⁴⁰ Exceptions : - sommes individuelles encaissées par les régisseurs
- solde de provision.

6.2. PROCÉDURES LOCALE ET CENTRALE DE RÉTABLISSEMENTS DE CRÉDITS EN MÉTROPOLE - DISPOSITIONS PRATIQUES D'EXÉCUTION DES RÉTABLISSEMENTS DE CRÉDITS EN MÉTROPOLE

6.2.1. Procédures locale et centrale d'exécution des rétablissements de crédits en métropole - Conditions particulières applicables aux rétablissements de crédits effectués au plan local en métropole

En métropole, les rétablissements de crédits peuvent être effectués au plan central (ordonnateur principal/ACCT) ou au plan local (ordonnateur secondaire/trésorier-payeur général). Aux conditions générales applicables aux rétablissements de crédits au plan central telles que décrites ci-dessus au paragraphe 6.1, s'ajoutent des conditions particulières pour la mise en oeuvre de la procédure de rétablissement de crédits au plan local afin d'éviter tout risque de dépassement de crédits :

- Cette procédure au plan local n'est possible que sur les chapitres de dépenses ordinaires déconcentrées.
- L'ordonnateur qui demande le reversement des fonds doit être également celui qui a initialement ordonnancé la dépense.
- L'ordonnateur créancier est tenu d'émettre le titre de perception au cours de la même gestion que celle qui a supporté la dépense initiale.
- Le rétablissement des crédits ne doit en aucun cas conduire à des annulations de dépenses supérieures à celles déjà constatées sur le chapitre correspondant.
- La constitution de provision n'est autorisée que sur instructions particulières.

6.2.2. Dispositions pratiques d'exécution des rétablissements de crédits en métropole

Trois procédures comptables existent en matière de rétablissements de crédits :

- La procédure du bordereau récapitulatif des annulations de dépenses à opérer par suite de reversement de fonds (BRADO), après règlement d'un ordre de reversement ;
- La procédure de l'ordonnance de virement et du bordereau d'annulation ;
- La procédure de l'état de changement d'imputation.

☞ *La première est applicable tant au plan central qu'au plan local, les deux suivantes ne s'appliquent qu'au plan central.*

6.2.2.1. Bordereau récapitulatif des annulations de dépenses à opérer par suite de reversement de fonds (BRADO)

Ce dispositif peut être mis en oeuvre tant pour des rétablissements de crédits effectués au plan central (ordonnateur principal/ACCT) que pour des rétablissements de crédits intervenant au plan local (ordonnateur secondaire/trésorier-payeur général).

☞ *Au plan local, seule la procédure du BRADO peut être mise en oeuvre.*

Cette procédure est utilisée pour les règlements de cessions et de dépenses payées à titre provisoire entre services locaux de l'État (un des services est au moins local) et pour le remboursement par des tiers de dépenses payées à titre provisoire ou indûment.

Cette procédure se déroule en trois phases :

Emission du titre de perception (ordre de reversement) par l'ordonnateur local sur la caisse du trésorier-payeur général ayant comptabilisé la dépense initiale, sur les comptes :

- 495.1, 495.2, 495.3, 495.4, sous-comptes intéressés pour un rétablissement de crédit au plan central dans les écritures de l'ACCT ;
- 495.7 pour un rétablissement de crédit au plan local dans les écritures du trésorier-payeur général.

☞ *Il convient de noter qu'afin de permettre le contrôle indispensable du lien existant entre la dépense initiale et le reversement de fonds, les ordres de recettes, par exception aux règles de droit commun en matière d'assignation des recettes de l'Etat fixées par l'article 86 modifié du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962, émis aux fins de rétablissement de crédits au plan local sont assignés sur la caisse du comptable principal assignataire de la dépense initiale faisant l'objet du remboursement*⁴¹;

Recouvrement et édition de la déclaration de recette : Après recouvrement du titre (crédit à un des comptes 495 susvisés), le trésorier-payeur général délivre une déclaration de recettes à l'ordonnateur secondaire.

A réception des déclarations de recettes, l'ordonnateur secondaire :

- soit établit un bordereau récapitulatif des annulations de dépenses à opérer par suite de reversement de fonds (BRADO) qu'il présente au trésorier-payeur général aux fins d'un rétablissement de crédit au plan local ;
- soit transmet les déclarations de recettes à son ordonnateur principal (ministère) qui établit un BRADO qu'il présente à l'agent comptable central du Trésor aux fins d'un rétablissement de crédit au plan central.

Un BRADO distinct doit être produit :

- par chapitre ;
- par type de reversements ;
- par sous-compte 495 ;
- par année d'origine du versement (pour les recettes des années antérieures).

Rétablissement des crédits au vu du BRADO par l'ACCT (au plan central) ou par le trésorier-payeur général (au plan local) qui comptabilise l'opération de la manière suivante :

- Débit du compte 495 (au sous-compte concerné) ;
- Crédit du compte de classe 9.

En comptabilité auxiliaire de la dépense, le comptable effectue une inscription négative aux chapitres, article et paragraphe intéressés.

Le ministère bénéficiaire prend en compte dans sa comptabilité le rétablissement des crédits après réception de l'avis de comptabilisation adressé par le comptable, et visa du contrôleur financier :

- réduction des ordonnancements de dépenses de chaque imputation budgétaire d'exécution ;
- augmentation des crédits disponibles de l'imputation budgétaire de prévision ;
- le cas échéant, une inscription dans la comptabilité des opérations d'investissement (COI).

⁴¹ Instruction n° 94-102 A7-BP du 4 octobre 1994.

☞ *Certaines menues recettes des services déconcentrés⁴² correspondant à des dépenses supportées à titre provisoire ne peuvent être rattachées à une dépense d'origine spécifiquement identifiée.*

Par simplification, il est admis que ces recettes, limitativement énumérées ci-après peuvent être affectées, par la procédure des rétablissements de crédits, aux services ayant supporté les dépenses initiales, sans référence explicite aux mandats d'origine, selon la procédure du rétablissement de crédit au plan local.

Seules les recettes énumérées ci-après, quel que soit le débiteur (tiers ou services de l'Etat) sont concernées par cette procédure dérogatoire :

- *les produits de services télématiques développés par les administrations locales ;*
- *les produits provenant de la location de salle ;*
- *les produits provenant de la vente de copies aux usagers ;*
- *les produits provenant de la vente de publications ;*
- *les produits provenant de la revente de matériels ou de fournitures d'occasion (informatique, mobilier ...) ;*
- *les autres produits ayant exposé le service à des dépenses de fonctionnement courant, -ce qui exclut toute prestation de services correspondant à des dépenses de personnel- pour des opérations d'un montant inférieur à 25 000 F.*

L'ordonnateur doit contrôler que le montant cumulé des émissions demeure dans la limite de 10 % des dotations déconcentrées déléguées sur le chapitre globalisé des dépenses de fonctionnement concerné.

L'ordre de reversement émis obligatoirement au cours de la gestion d'imputation de la dépense initiale doit indiquer :

- *le type de reversement : dépenses provisoires - Compte 495.75 ;*
- *la référence au mandat qui est remplacé par la mention : « menues recettes donnant lieu à rétablissement de crédits en application de la lettre circulaire n° CD-3072 du 22 septembre 1994 » ;*
- *l'imputation budgétaire de la dépense : chapitre, article, paragraphe spécifique ouvert à la nomenclature budgétaire d'exécution sur lequel s'imputera la rétablissement de crédits (il ne peut s'agir que de chapitres de dépenses ordinaires déconcentrées globalisées).*

6.2.2.2. Ordonnance de virement et bordereau d'annulation

Ce dispositif est uniquement mis en oeuvre au plan central (ordonnateur principal/ACCT) pour les règlements entre deux services centraux de l'Etat dotés d'un budget distinct : Ministères, comptes spéciaux du Trésor, budget annexe.

Il s'exécute dans les écritures de l'agent comptable central du Trésor (ACCT) au moyen d'un bordereau d'annulation émis par l'administration créancière et d'une ordonnance de virement éditée au profit du créancier par le ministère débiteur selon le schéma suivant :

Réception par le ministère débiteur d'une demande de remboursement ou de constitution de provisions émanant du ministère créancier accompagnée des pièces justifiant la dépense ou d'un état évaluatif ;

Engagement de la dépense par le ministère débiteur et communication au ministère créancier de la référence de la fiche d'engagement ;

⁴² Instruction n° 94-102 A7-BP du 4 octobre 1994.

Etablissement par le ministère créancier d'un bordereau d'annulation en triple exemplaire. Après visa du contrôleur financier, ces documents sont adressés au ministère débiteur qui émet une ordonnance de virement ;

Envoi simultané par le ministère débiteur à l'ACCT de l'ordonnance de virement, de l'original et d'un double du bordereau d'annulation accompagnés des justifications. Le troisième exemplaire est retourné au ministère émetteur.

L'ACCT constate l'écriture suivante :

Au vu de l'ordonnance de virement (dépense au budget du service débiteur) :

Débit classe 9 en comptabilité générale de l'Etat et inscription positive en comptabilité auxiliaire de la dépense ;

Au vu du bordereau d'annulation (réduction des dépenses au budget du service créancier) :

Crédit classe 9 en comptabilité générale de l'Etat et inscription négative en comptabilité auxiliaire de la dépense.

Elle renvoie au ministère créancier le double du bordereau d'annulation complété par la date d'écriture afin que celui-ci mette à jour sa comptabilité administrative.

6.2.2.3. Etat de changement d'imputation

Cette procédure n'est applicable qu'au plan central (ordonnateur principal/ACCT). Elle est utilisée pour les règlements réciproques de cessions et de dépenses payées à titre provisoire entre deux services centraux relevant du même budget et du même contrôleur financier.

Il s'agit d'une procédure simplifiée de l'ordonnance de virement et du bordereau d'annulation décrite ci-dessus qui permet à partir d'un document unique, l'état de changement d'imputation, d'augmenter le montant des ordonnancements pour le service cessionnaire ou débiteur et de permettre au service cédant ou créancier d'obtenir le rétablissement des crédits au chapitre qui a supporté la dépense.

Elle se traduit dans les écritures de l'ACCT par :

- une dépense au budget du service débiteur (débit classe 9 et inscription positive dans la comptabilité auxiliaire de la dépense) ;
- la réduction des dépenses au budget du service créancier (crédit classe 9 et inscription négative dans la comptabilité auxiliaire de la dépense).

6.3. DISPOSITIONS SPÉCIFIQUES EN MATIÈRE DE RÉTABLISSEMENT DE CRÉDITS SUR PLACE HORS MÉTROPOLE ⁴³⁴⁴

L'ordonnateur secondaire hors métropole peut choisir de demander le rétablissement de crédits sur place. Dans ce cas, une procédure dérogatoire s'applique dont les modalités résultent des dispositions du décret du 30 décembre 1912 (articles 12 et 14).

⁴³ Instruction n° 88-16 A7-BPR du 16 février 1988, chapitre 2.

⁴⁴ Etranger, DOM, TOM, collectivités territoriales.

6.3.1. Règles particulières s'appliquant aux rétablissements de crédits hors métropole

Lorsqu'il choisit le rétablissement de crédit hors métropole, l'ordonnateur secondaire émet le titre de perception sur le compte 495.5 « *Reversements de fonds - Crédits à rétablir sur place* ». Dans ce cas seulement, délai et seuil sont soumis à des règles particulières.

6.3.1.1. Délai

Le rétablissement de crédit hors métropole est possible quelle que soit la gestion d'origine de la dépense initiale faisant l'objet du reversement de fonds.

6.3.1.2. Seuil

Il n'y a pas de seuil minimum.

Le montant des rétablissements de crédits est cependant limité :

- au montant des dépenses admises sur l'imputation budgétaire d'exécution considérée, depuis le 1er janvier de l'année, jusqu'à la date du rétablissement de crédit. Celui-ci ne doit en aucun cas conduire à des annulations supérieures aux dépenses constatées sur le chapitre en cause pendant une période donnée ;
- au montant des encaissements de l'année imputés au compte 495.5⁴⁵.

6.3.2. Dispositions comptables

6.3.2.1. Emission du titre de perception

Le titre de perception est émis sur le compte 495.5 et assigné sur la caisse du comptable hors métropole qui a effectué la dépense initiale.

Après recouvrement du titre (crédit du compte 495.5), le comptable délivre une déclaration de recettes à l'ordonnateur secondaire hors métropole.

6.3.2.2. Rétablissement de crédits

La demande de rétablissements de crédits est présentée par l'ordonnateur secondaire hors métropole sur un bordereau récapitulatif des annulations de dépenses à opérer par suite de reversement de fonds (BRADO).

Un bordereau distinct est établi par chapitre, par type de reversement de fonds (cessions, dépenses supportées à titre provisoire ou dépenses supportées indûment) et par sous-compte du compte 495.5.

Le comptable assignataire hors métropole passe l'écriture suivante :

- Débit au compte 495.5 ;
- Crédit classe 9.

Il en résulte, dans la comptabilité administrative de l'ordonnateur secondaire hors métropole :

- une réduction des ordonnancements de dépenses de chaque imputation budgétaire d'exécution ;
- une augmentation des crédits disponibles de l'imputation budgétaire de prévision ;
- le cas échéant, une inscription dans la comptabilité des opérations d'investissement (COI).

⁴⁵ Le payeur général de France en Allemagne est habilité à rétablir les crédits pour le montant des encaissements de l'année précédente également.

6.3.2.3. Rétablissement de crédits n'intervenant pas au cours de l'année d'encaissement du reversement de fonds⁴⁶

Si l'ordonnateur n'a pas demandé le rétablissement de crédits sur place (hors métropole) avant la fin de la gestion d'encaissement des titres de recettes, il perd cette possibilité et le rétablissement de crédits des sommes en cause ne sera plus possible qu'en métropole au plan central. Il lui appartient en conséquence de mettre en oeuvre les dispositions suivantes avant la fin de cette gestion :

- annulation du titre de perception antérieurement émis sur le compte 495.5 ;
- émission de nouveaux titres de recettes sur les comptes utilisables en métropole (rétablissement de crédit au plan central : comptes 495.1, 495.2, 495.3 ou 495.4) ;
- restitution de la déclaration de recettes au compte 495.5 initialement délivrée, et qui devra être obligatoirement jointe en justification des nouveaux titres de recettes susvisés.

Les titres d'annulation et les nouveaux titres de perception, par simplification, sont comptabilisés exclusivement aux comptes 411.31 et 411.32 de la manière suivante :

- écriture négative au débit du compte 411.31 ou 411.32 (spécification 495.511, 495.515, 495.551 ou 495.555) ;
- écriture positive au débit du compte 411.31 et 411.32 (spécification correspondant au sous-compte intéressé des comptes 495.1 à 495.4).

Corrélativement, le comptable assignataire hors métropole effectue :

- une écriture négative au crédit des sous-comptes intéressés du compte 495.5 ;
- une écriture positive au crédit des sous-comptes intéressés des comptes 495.1, 495.2, 495.3 ou 495.4.

Le comptable hors métropole établit une déclaration de recettes au titre du nouveau compte, qu'il envoie à l'ordonnateur secondaire hors métropole à qui il appartiendra de faire parvenir ce document à son ordonnateur principal (ministère). Ce dernier pourra, avant la fin de la gestion suivante, demander à l'agence comptable centrale du Trésor le rétablissement de crédits dans les conditions générales définies au paragraphe 6.2.

⁴⁶ Ces dispositions ne sont pas applicables en Allemagne, le payeur général étant habilité à rétablir les crédits de l'année d'encaissement des reversements de fonds et l'année suivante.

CHAPITRE 2 - ECRITURES D'ORDRE DE FIN DE GESTION

Les écritures de fin de gestion sont constatées par l'agence comptable centrale du Trésor.

1. ECRITURES CONCERNANT LES COMPTABLES PRINCIPAUX

Les soldes débiteurs des sous-comptes de la classe 9 sont virés dans les écritures des comptes principaux au débit du compte 396 « *Opérations centralisées à l'agence comptable centrale du Trésor* ».

2. ECRITURES A L'AGENCE COMPTABLE CENTRALE DU TRESOR

Les écritures de fin de gestion à l'agence comptable centrale du Trésor comprennent d'une part, l'intégration des dépenses des comptes principaux, d'autre part, la réflexion des dépenses dans les comptes de charges ou de bilan.

2.1. INTÉGRATION DES OPÉRATIONS DES COMPTABLES PRINCIPAUX

Les dépenses transportées dans les écritures des comptes principaux au compte 396 sont reprises aux mêmes comptes dans les écritures de l'agent comptable central du Trésor par une série d'écritures inverses à celles constatées par les trésoriers-payeurs généraux :

Débit aux divers comptes de la classe 9 ;

Crédit au compte 396 « *Opérations centralisées à l'agence comptable centrale du Trésor* ».

2.2. RÉFLEXION DES OPÉRATIONS

Les dépenses décrites dans les comptes 900 à 906 sont réfléchies dans les comptes de charges ou de bilan par les écritures suivantes :

Débit :

17 « *Dette résultant des monnaies métalliques en circulation* » ;

20 « *Immobilisations incorporelles* » ;

21 « *Immobilisations corporelles* » ;

25 « *Prêts* » ;

26 « *Dotations, participations et créances rattachées* » ;

27 « *Avances et autres immobilisations financières* » ;

36 « *Services non personnalisés de l'Etat* » ;

385 « *Avances de l'Etat* » ;

386 « *Participations et avances d'actionnaires des budgets annexes de l'Etat* » ;

397 « *Provisions sur commandes (mouvements internes)* » ;

466.14 « *Provisions des tiers sur commande à exécuter par des comptes de commerce* » ;

60 à 66 (à l'exception des comptes 666 « *Pertes sur créances liées à des participations* », 667 « *Pertes sur emprunts et engagements* » et 673 « *Versements résultant de la mise en jeu de garanties* ») ;

79 « *Prélèvements sur les recettes de l'Etat* ».

Crédit :

909 « *Réflexion des résultats d'exécution de la loi de finances* ».

CHAPITRE 3 - MODALITES DE REGLEMENT DES DEPENSES DE L'ETAT

Dans le présent chapitre sont examinées les règles essentielles applicables aux comptes de règlement ainsi que les modalités de constatation et d'apurement des retenues effectuées sur les dépenses de l'Etat en vertu des oppositions signifiées aux comptables assignataires.

Le décret n° 65-97 du 4 février 1965 relatif aux modes et aux procédures de règlement des dépenses des organismes publics a été modifié par le décret n° 90-1071 du 30 novembre 1990. Ce dernier prévoit notamment deux modes de règlement nouveaux : la carte bancaire et la lettre de change-relevé.

1. REGLEMENTS PAR VIREMENT

Depuis le 1er mars 1997, le recours aux virements magnétiques est systématique pour les dépenses de l'Etat, les virements papier résiduels transmis par les ordonnateurs sont dématérialisés dans le réseau Trésor avant transmission à la Banque de France et font l'objet d'une facturation (8 F par virement) aux ministères concernés (Instruction PR - Tome III - Opérations patrimoniales et de trésorerie - Titre 1 - Disponibilités).

2. REGLEMENTS AU MOYEN DE CHEQUES SUR LE TRESOR

L'article 5 du décret n° 65-97 du 4 février 1965, modifié par le décret n° 90-1071 du 30 novembre 1990, relatif aux modes et aux procédures de règlement des dépenses des organismes publics, prévoit le règlement par chèques sur le Trésor de toutes les dépenses de l'Etat dont le règlement par virement n'est pas obligatoire, sauf dérogations prévues à l'article 6 du décret du 4 février 1965 susvisé.

Les chèques sur le Trésor émis en règlement des dépenses de l'Etat sont comptabilisés au compte 401.1 « *Bénéficiaires de chèques tirés sur les comptables assignataires des dépenses de l'Etat* ».

2.1. COMPTABILISATION DES CHÈQUES SUR LE TRÉSOR⁴⁷

2.1.1. Comptabilité générale

Le compte 401.1 est crédité du montant des chèques émis, par le débit du compte de dépenses intéressé.

Il est débité au fur et à mesure du paiement, ou de la centralisation des chèques payés par d'autres comptables, ou de leur présentation en chambre de compensation s'ils sont payés par l'intermédiaire d'une banque ou de la Poste, par le crédit du compte de règlement intéressé.

2.1.2. Comptabilité auxiliaire

La tenue de la comptabilité auxiliaire des chèques sur le Trésor est réalisée au moyen de l'application informatique KHQ implantée dans les départements informatiques du Trésor de la métropole et des départements d'Outre-Mer.

L'application KHQ permet l'enregistrement de l'émission du chèque sur le Trésor et son émargement à la suite du paiement. Elle permet également le suivi des oppositions à paiement et les mainlevées de ces oppositions.

⁴⁷ Est seule traitée ici la comptabilité deniers. Il est rappelé que les formules en blanc de chèques sur le Trésor font l'objet d'une comptabilisation dans les conditions fixées par l'instruction 77-61 B.P. 3 du 5 mai 1977.

Un bordereau des opérations saisies au cours de la journée est établi pour chaque type d'opérations⁴⁸.

A la fin de chaque mois, l'application KHQ édite les documents suivants à destination du service gestionnaire de la trésorerie générale :

- Une récapitulation des chèques élargés au cours du mois, par compte de la comptabilité générale de l'Etat ;
- Un état des restes à payer : chèques non élargés au dernier jour du mois. Chaque mois, le montant total de cet état doit obligatoirement faire l'objet d'un rapprochement avec le solde du compte 401.1, auquel il doit être égal ;
- Une récapitulation mensuelle des émissions et des élargements du mois par compte de la comptabilité générale de l'Etat. Le solde sur cet état doit correspondre au montant total des restes à payer ;
- Une ventilation par compte de comptabilité générale et ordonnateur, du montant total des chèques émis au cours du mois.

A la fin de l'année, l'application KHQ édite à la date du 31 décembre l'état de solde globalisé par exercice qui est la pièce justificative du solde du compte 401.1 que le trésorier-payeur général joint à son compte de gestion et adresse à la Direction de la Comptabilité publique (Bureau C1-Vérification).

2.1.3. Apurement du compte 401.1

Le montant des chèques sur le Trésor impayés au 31 décembre de l'année suivant celle de leur émission est transporté au budget général par l'écriture suivante :

Débit au compte 401.1 ;

Crédit au compte 901.59 « Budget général - Recettes - Divers ».

A cet effet, l'application informatique KHQ effectue automatiquement cet apurement et édite en fin d'année des relevés sur lesquels les chèques impayés sont repris, avec l'indication de leur numéro, le nom des bénéficiaires, l'année d'émission du chèque, le montant des effets.

Sur ces relevés, établis en trois exemplaires, les chèques sont classés et affectés d'un numéro d'ordre extrait d'une série ininterrompue recommençant chaque année au numéro 1. Le premier exemplaire est conservé par le trésorier-payeur général, le second est adressé à la Direction de la Comptabilité publique (Bureau C1-Vérification), le troisième revêtu du visa du Préfet est produit, en justification des recettes du compte 901.59.

Le transport des chèques en recettes au budget général de l'Etat ne met pas obstacle au règlement des dépenses correspondantes jusqu'à l'expiration du délai de déchéance quadriennale. Dans l'hypothèse où le paiement est demandé, la dépense est constatée au débit du compte 900.00 « Dépenses payables sans ordonnancement - Dépenses ordinaires des services civils », chapitre « Remboursement sur produits indirects et divers ». Elle est justifiée par le chèque revêtu d'une mention indiquant l'année du transfert au compte 901.59 et son numéro d'ordre sur le relevé correspondant. L'exemplaire du relevé, conservé par le trésorier-payeur général est annoté de la date du paiement.

⁴⁸ Exceptionnellement, les opérations sont suivies sur un registre auxiliaire de développement des opérations du compte 401.1 :
 Dans la partie crédit : La récapitulation des bordereaux d'émission des chèques par journée d'écriture et par ordonnateur ou service ;
 Dans la partie débit : Les chèques payés ou centralisés, également enregistrés par journée d'écriture et par ordonnateur ou service.

2.1.4. Transmission des pièces justificatives à la Cour des Comptes

Les chèques sur le Trésor ne sont pas produits en fin de gestion à la Cour des Comptes (Instruction n° 92-163 B -P-R du 29 décembre 1992).

Aucune justification n'est produite annuellement pour le débit du compte 401.1, à l'appui de l'inventaire 0173B.

Les chèques classés en vue d'une éventuelle présentation à la Cour des Comptes, sont conservés à la trésorerie générale.

Le délai de conservation des chèques sur le Trésor, accompagnés du relevé détaillé est de 10 ans.

3. REGLEMENT AU MOYEN DE LA LETTRE DE CHANGE-RELEVÉ (LCR)

L'article 9 du décret n° 90-1071 du 30 novembre 1990 (modifié par le décret n° 94-790 du 7 septembre 1994) définit le cadre général d'utilisation de la lettre de change-relevé (LCR).

L'instruction codificatrice n° 91-75 B1-M0-M1-M2-M3-M5-M6-P-R du 7 juin 1991 fixe les modalités d'utilisation de la LCR. Il convient de s'y référer.

4. REGLEMENT AU MOYEN D'ORDRES DE PAIEMENT

Le paiement des dépenses par ordres de paiement est une procédure exceptionnelle, utilisée lorsque la situation juridique du créancier ne permet pas le règlement immédiat par virement de compte ou par chèque sur le Trésor⁴⁹. Il s'agit notamment :

- des créances indivises ;
- des créances dont le règlement est subordonné à la production par l'intéressé de son titre de créance ou de pièces constatant ses droits et qualités.

En outre, ce moyen de paiement est également utilisé pour les règlements de dépenses qui doivent être effectués à l'étranger.

Les ordres de paiement sont comptabilisés au compte 466.163 « *Ordres de paiement assignés sur des comptes du Trésor* ».

4.1. CONDITIONS D'UTILISATION DU COMPTE 466.163

4.1.1. Paiements des dépenses contentieuses

Le montant des dépenses à régler par ce moyen est comptabilisé au débit du compte d'imputation de la dépense par le crédit du compte 466.163.

Après production de toutes les pièces nécessaires à la régularité du paiement, celui-ci peut être effectué, selon la demande du créancier, en numéraire, par virement ou par chèque sur le Trésor. L'écriture passée à cette occasion est la suivante :

- Débit au compte 466.163 ;
- Crédit au compte de règlement intéressé.

⁴⁹ Décret n° 65-97 du 4 février 1965 modifié, article 4, paragraphe a.

4.1.2. Paiements à effectuer à l'étranger

Le règlement des dépenses à l'étranger est soumis à des règles particulières⁵⁰.

Les dépenses de l'espèce sont comptabilisées par le comptable assignataire de la manière suivante :

Débit au compte d'imputation de la dépense ;

Crédit au compte 466.163 (si la dépense est libellée en devises, le mandatement est effectué pour sa contre-valeur en francs).

L'ordre de paiement est adressé au comptable chargé du règlement : payeur ou trésorerie générale pour l'étranger.

Lors du règlement, ces derniers comptables constatent les écritures suivantes :

Débit au compte 391.30 « *Transferts divers entre comptables supérieurs - Transferts de dépenses* » pour le montant du mandatement ;

Crédit au compte de règlement intéressé pour le montant réglé ;

Débit ou crédit au compte 906.01 « *Pertes et bénéfices de change* » (ou au compte 471.261 ou au compte 475.261) pour le montant de la différence de change constatée si la dépense est libellée en devises.

A la réception du transfert accompagné de l'ordre de paiement acquitté, le comptable assignataire passe l'écriture :

Débit au compte 466.163 ;

Crédit au compte 391.30.

Dans les TOM et à l'étranger, les paiements sont comptabilisés au compte 466.161 « *Bons de caisse émis en règlement de dépenses métropolitaines (TOM et étranger)* ». Crédité du montant des dépenses réglées par bons de caisse, ce compte est débité du montant des bons de caisse payés aux bénéficiaires.

4.2. APUREMENT DU COMPTE 466.163⁵¹

Les dépenses ayant donné lieu à émission d'ordres de paiement sont soumises aux règles de la déchéance quadriennale.

Au 31 décembre de chaque année, les comptables transportent au compte 901.59 le montant des ordres de paiement non payés au 31 décembre de l'année suivant celle de leur émission⁵². Cette écriture est justifiée par un relevé détaillé par année d'origine des ordres de paiement.

5. REGLEMENT AU MOYEN DE LA CARTE BANCAIRE

L'article 1er du décret n° 90-1071 du 30 novembre 1990 a introduit la faculté de régler les dépenses des organismes publics par carte bancaire.

S'agissant des dépenses de l'Etat, cette faculté n'a été utilisée à ce jour qu'à titre expérimental.

⁵⁰ Instructions n° 69-122 03 du 4 novembre 1969, n° 74-76 03 du 22 mai 1974, n° 94-083 BOM du 30 juin 1994.

⁵¹ Instruction n° 87-9 SPE P-R du 6 août 1987.

⁵² Dans la mesure où la prescription ne serait pas applicable ou ne serait pas opposable aux ayants droits se manifestant tardivement, les sommes reversées au budget général seraient remises en paiement selon les dispositions conjuguées des instructions n° 67-77 A-B du 4 août 1967 et 69-99 B du 8 septembre 1969.

6. RETENUES SUR DEPENSES MISES EN PAIEMENT PAR LES SERVICES DE L'ETAT

Les retenues effectuées sur les dépenses mises en paiement par les services de l'Etat qui résultent, soit d'actes ou d'oppositions signifiés au comptable assignataire, soit de titres détenus par lui, sont réglées dans les conditions ci-après.

6.1. DIFFÉRENTS TYPES DE RETENUES

Les retenues sont exécutées notamment en application des actes suivants :

- nantissement de marché ou nantissement de droit commun d'une créance ;
- saisies-arrêts de droit commun ;
- demandes de paiement direct de pensions alimentaires⁵³ ;
- cessions ou transports de créances consenties par les bénéficiaires ;
- avis à tiers détenteur concernant le recouvrement des impôts privilégiés ;
- titres de recettes émis pour divers motifs : remboursements des trop-perçus qui ne peuvent donner lieu à précompte, régularisations concernant les retenues pour pensions civiles, remboursements de prêts ou créances diverses ;
- décisions et contrats concernant le remboursement des avances pour l'acquisition d'un moyen de transport ou pour l'amélioration de l'habitat.
- dépenses dont le paiement doit intervenir au profit d'une autre personne que le créancier principal (supplément familial de traitement versé au conjoint des agents fonctionnaires notamment) ;
- cotisations précomptées sur les pensions, au profit des sociétés mutualistes ;
- dépenses dont le paiement doit être suspendu après liquidation ou mandatement par suite de l'intervention d'un événement connu tardivement et mettant obstacle au règlement (erreur de liquidation ou dans la désignation du bénéficiaire, décès ...).

6.2. CONSTATATION ET RÈGLEMENT DES RETENUES

Le montant de ces retenues est comptabilisé, en contrepartie du compte d'imputation de la dépense, au crédit du compte 466.18 « *Retenues sur dépenses mises en paiement par les services de l'Etat* », sous-comptes intéressés :

- 466.181 « *Pensions* » ;
- 466.188 « *Autres dépenses* ».

Après vérification de la validité des oppositions et production éventuelle des pièces justificatives nécessaires, le trésorier-payeur général procède au règlement des sommes en cause au profit du créancier saisissant ou, le cas échéant (en cas de mainlevée de l'opposition par exemple), du saisi.

Les sommes dues au Trésor ou à une administration publique, sont, soit imputées définitivement si le comptable pratique la retenue, soit transférées au comptable à la diligence duquel a été formée l'opposition dans le cas contraire.

⁵³ Instructions n° 75-30 B du 24 février 1975 et 76-71 B du 29 avril 1976.

Ces opérations donnent lieu aux écritures suivantes :

- Débit au compte 466.18, sous-compte intéressé ;
- Crédit au compte de règlement ou d'imputation définitive intéressé :
 - 391.31 « *Transferts divers entre comptables supérieurs - Transferts de recettes* » ;
 - 392.31 « *Transferts automatisés - Divers - Transferts de recettes* » ;
 - 512.9 « *Virements bancaires en cours d'exécution* » ;
 - 495 « *Reversement de fonds sur dépenses des ministères à annuler* » ;
 - 901.54 « *Intérêts des avances des prêts et dotation en capital* » ;
 - 901.55 « *Retenues et cotisations sociales au profit de l'Etat* » ;
 - 903.59 « *Avances à des particuliers et associations* » :
 - 903.592 « *Fonctionnaires - Acquisition de moyen de transport* » ;
 - 903.595 « *Agents de l'Etat - Amélioration de l'habitat* » ;
 - 903.597 « *Agents de l'Etat à l'étranger - Location d'un logement* ».

Le débit au compte 466.18 est justifié, soit par un ordre de paiement comportant l'acquit du bénéficiaire ou la référence à l'opération de règlement, soit par les déclarations de recettes établies lors de l'imputation à un autre compte.

En fin de gestion, l'état de développement des soldes produit au titre de ce compte indique les raisons qui s'opposent au paiement des retenues.

6.3. APUREMENT DÉFINITIF DU COMPTE 466.18

Les retenues consécutives à des oppositions demeurent en solde au compte 466.18 tant que la décision judiciaire validant l'opposition ou en prescrivant la mainlevée, éventuellement assortie de l'exécution provisoire ou passée en force de chose jugée, n'a pas été signifiée au comptable.

A défaut d'une telle décision, les retenues sont maintenues au compte jusqu'à la péremption quinquennale applicable aux saisies-arrêts, oppositions ou significations⁵⁴. Les oppositions non validées et non recouvrées sont en effet périmées à l'issue d'un délai de 5 ans à compter de leur date (c'est-à-dire calculé de quantième à quantième) et doivent alors être radiées par le comptable.

Dès que le règlement au saisissant ou au saisi devient possible en application de l'un des actes visés ci-dessus, il convient, soit de procéder à la mise en paiement d'office, soit d'en aviser le bénéficiaire dans les moindres délais (avis avec accusé de réception).

Le point de départ du délai de la déchéance quadriennale tel qu'il résulte de l'application de la loi n° 68-1250 du 31 décembre 1968 est fixé au 1er janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle le règlement est devenu juridiquement possible. Ce point de départ est repoussé dans le cas d'une tentative de règlement, soit par émission d'un moyen de règlement, soit par envoi d'un avis destiné au créancier, au 1er janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle cette tentative est intervenue.

☞ *Les sommes non réglées au 31 décembre de l'année suivant celle au cours de laquelle est intervenue la validation, la mainlevée ou la radiation, sont transportées au compte 466.1181 « Sommes à restituer - Reliquats divers - Comptables du Trésor »^{55 56}.*

⁵⁴ Article 14 de la loi du 9 juillet 1836, ordonnance du 16 septembre 1837 et loi du 12 avril 1922.

⁵⁵ Les sommes restant en solde au compte 466.1181 à l'expiration du délai de la déchéance quadriennale calculé dans les conditions visées ci-dessus, sont transportées au compte 901.590 « *Budget général - Recettes - Divers - Année courante* ». Dans la mesure où la prescription ne serait pas applicable ou ne serait pas opposable aux ayants-droits se manifestant tardivement, les sommes reversées au budget général seraient remises en paiement selon la procédure de remboursement sur produits indirects et divers - Cf. instructions n° 67-77 A-B du 4 août 1967 et 69-99 B du 8 septembre 1969.

⁵⁶ Note de service n° 71-224 P5-R du 27 avril 1971.

ANNEXE N° 1 : COMPTABILITE AUXILIAIRE DE LA DEPENSE (CAD)

1. PRESENTATION GENERALE

Les dépenses de l'Etat sont enregistrées chaque jour dans une comptabilité auxiliaire (la CAD) qui retrace :

- les ordonnances et mandats de dépenses payables après ordonnancement (DAO) pris en compte par les comptables ;
- les règlements de dépenses payables sans ordonnancement (DSO).

La CAD enregistre, entre autres, la désignation du ministère et de l'ordonnateur émetteur, les chapitres, articles et paragraphes de la nomenclature budgétaire concernés, le compte d'imputation en comptabilité générale, le montant du mandat et des crédits disponibles.

La CAD est gérée informatiquement au niveau local directement par chaque comptable doté des applications nationales « Dépenses ».

Les données locales des comptabilités auxiliaires de la dépense sont transmises hebdomadairement⁵⁷ à l'ACCT où elles sont fusionnées dans un fichier national.

Cela permet :

En cours d'année

- de surveiller la consommation des crédits budgétaires ;
- d'informer les décideurs (au travers de la Situation Hebdomadaire de Trésorerie et de la Situation Résumée des Opérations du Trésor publiée au Journal Officiel) sur les conditions d'exécution de la loi de finances, et d'agir en conséquence sur les flux de dépenses.

En fin d'année

- d'établir les données synthétiques de la dépense nécessaires à l'élaboration du Compte Général de l'Administration des Finances (CGAF).

2. PROCEDURES D'AJUSTEMENT COMPTABLE

2.1. Ajustement des comptabilités de l'ordonnateur et du comptable

La concordance entre la comptabilité auxiliaire de la dépense et la comptabilité générale doit être absolue. Elle doit donc être vérifiée régulièrement, et bien entendu avant de procéder aux accords avec les ordonnateurs pour les dépenses après ordonnancement, et avec les pièces pour les dépenses sans ordonnancement.

Ce contrôle est facilité par l'édition, par les départements informatiques locaux, de la « situation CAD du mois » à rapprocher de la balance mensuelle des comptes de la comptabilité générale.

Les conditions d'ajustement entre la CAD et la comptabilité administrative de l'ordonnateur ou les pièces justificatives sont fixées dans l'instruction n° 86-137 B-R du 12 novembre 1986 qui préconise le rapprochement mensuel des écritures.

⁵⁷ Quotidiennement à compter du 1er janvier 1998, pour les opérations des ordonnateurs dotés de NDL.

ANNEXE N° 1 (suite)

Ce rapprochement mensuel est en effet de nature à identifier les discordances éventuelles et permet de procéder à leur correction avant transmission des pièces à la Cour. Il prépare et facilite l'accord trimestriel réalisé sur la base d'un document intitulé « *bordereau sommaire* ». Le bordereau sommaire récapitule les dépenses au niveau du chapitre pour les DAO, au niveau du paragraphe pour les DSO. Il doit être visé par l'ordonnateur pour les DAO, afin d'attester de l'accord entre l'ordonnateur et le comptable.

Les discordances décelées dans le cadre de l'ajustement mensuel ou trimestriel doivent, bien entendu, être immédiatement corrigées.

☞ *Les discordances non corrigées avant la clôture du trimestre en cause font l'objet d'un « état de discordances ».*

Après avoir été revêtus de la mention d'accord, les bordereaux sommaires sont transmis à la Direction de la Comptabilité publique (Bureau C1 - Vérification) accompagnés le cas échéant des états de discordances trimestriels.

Les bordereaux sommaires sont édités par les départements informatiques locaux à la fin de la journée complémentaire de chacun des trois premiers trimestres de l'exercice budgétaire.

En fin de gestion, afin de permettre de vérifier l'identité absolue entre les opérations décrites au plan local et celles qui ont été centralisées à l'ACCT (vérification qui constitue le préalable indispensable au déclenchement du processus d'édition du Compte Général de l'Administration des Finances), les documents relatifs au quatrième trimestre sont édités par l'ACCT.

De même, les corrections demandées par les comptables au titre du quatrième trimestre sont réalisées par l'ACCT, après un ultime contrôle de la Direction de la Comptabilité publique (Bureau C1).

2.2. Ajustement de la CAD stricto sensu - Niveau Local/Niveau Central

L'instruction n° 86-137 B-R du 12 novembre 1986 rappelle l'obligation de procéder à un accord mensuel des écritures de CAD entre le niveau local et le niveau central et bien entendu à un accord de fin de gestion.

Ce principe vaut pour chaque mois calendaire (y compris décembre) et se concrétise par l'édition à l'ACCT d'un état (DEP 403.1) dénommé « *Etat de rapprochement entre l'ACCT et le comptable* » qui présente les différences entre les fichiers après transmission des informations entre les comptables et l'ACCT.

Après vérification par le comptable, cet état est annoté, le cas échéant, soit de la mention « *corrections locales* » sans nouvelle transmission d'écritures à l'ACCT, soit des corrections à opérer dans les fichiers centraux en vue d'une harmonisation des écritures de dépenses locales et centrales.

2.3. Ajustement entre la comptabilité générale et la comptabilité auxiliaire de la dépense - Niveau central

L'instruction susvisée du 12 novembre 1986 prévoit également l'édition mensuelle par l'ACCT d'un état (DEP 416.01) dénommé « *Etat de rapprochement entre la comptabilité générale et la comptabilité auxiliaire de la dépense* », adressé à chaque comptable.

ANNEXE N° 1 (suite et fin)

Toutefois, s'agissant des opérations de décembre le rapprochement entre la CAD et la CGE au niveau central n'est entrepris qu'à la fin de la période complémentaire de la gestion.

En cas de différence, le comptable procède, si nécessaire, à la comptabilisation d'écritures correctives et transmet les états dûment annotés de l'explication de la différence, ainsi que de la date de la régularisation, à la Direction de la Comptabilité publique - Bureau C1.

3. PROCEDURE D'ENREGISTREMENT COMPTABLE

L'enregistrement des écritures en comptabilité auxiliaire de la dépense obéit à des principes généraux et à des modalités particulières de correction.

3.1. Principes généraux

En application des directives de l'instruction n° 86-137 B-R du 12 novembre 1986, toutes les écritures de dépenses, y compris les écritures correctives et celles de la période complémentaire, sont datées du jour où l'écriture est passée (date courante).

Cependant, les écritures de la journée complémentaire du mois sont datées du dernier jour du mois concerné.

Par ailleurs, en période complémentaire, à partir du 1er janvier et jusqu'aux dates de clôture des écritures de la gestion, les écritures concernant les dépenses ordinaires et les opérations de régularisation visées aux articles 9 et 10 du décret n° 86-451 du 14 mars 1986 modifié par le décret n° 96-1172 du 26 décembre 1996 sont passées en date courante avec référence à la date du 31 décembre de la gestion concernée.

3.2. Modalités de correction en comptabilité auxiliaire de la Dépense

Bien qu'obéissant à des règles de fond identiques, les modalités pratiques de correction d'écritures de CAD sont directement fonction de l'application informatique mise en oeuvre.

Aussi sont-elles appelées à évoluer en même temps que les applications en cause.

4. PIECES JUSTIFICATIVES

Les modalités de présentation, de classement et de production des pièces justificatives des dépenses de l'Etat sont décrites dans les instructions n° 84-162 B du 27 novembre 1984, n° 86-137 B-R du 12 novembre 1986, n° 93-142 B1 du 17 décembre 1993 et n° 95-104 B1 du 11 octobre 1995 auxquelles il convient de se reporter.

ANNEXE N° 2 : COMPTABILISATION DES DEPENSES REGLEES DANS LA PERIODE SUIVANTE - MISE A JOUR DE LA TABLE DE CONCORDANCE ENTRE LE COMPTE 486 ET LES COMPTES DE CLASSE 9

L'article 9 du décret n° 86-451 du 14 mars 1986 modifié relatif à la comptabilisation des recettes et des dépenses de l'Etat définit les règles d'imputation des dépenses au cours de la période complémentaire.

Les dépenses à régler dans la période suivante sont de deux sortes et concernent :

- en cours d'année, les ordonnances et mandats émis au titre du mois écoulé et réglés dans les premiers jours du mois suivant, pendant la journée complémentaire du mois qui précède ;
- en fin d'année, les ordonnances et mandats reçus par les comptables dans les derniers jours du mois de décembre et réglés au début du mois de janvier ainsi que ceux qui sont émis à partir du 1er janvier, au titre du budget de l'année précédente, l'ensemble de ces dépenses étant réglées en période complémentaire de la gestion.

Quel que soit le mode de règlement utilisé, ces dépenses sont comptabilisées par un débit au compte de la classe 9 intéressé (exceptionnellement à un compte d'imputation provisoire) et un crédit :

- soit au compte 486.2 « *Dépenses du mois en cours de règlement* » (sous-compte intéressé) ;
- soit au compte 486.3 « *Dépenses de la gestion réglées dans la gestion suivante* » (sous-compte intéressé).

Le tableau de concordance figurant ci-après entre les sous-comptes du compte 486 « *Dépenses réglées dans la période suivante* » et les sous-comptes de la classe 9 « *Dépenses* » concernés, dont la mise à jour intervient chaque année, permet aux comptables d'assurer le suivi et le contrôle des opérations en cause.

Les comptables sont invités à s'assurer de l'exacte imputation budgétaire et comptable des opérations en cause, compte tenu de l'incidence de l'imputation retenue sur l'analyse financière réalisée par la Direction lors de l'élaboration des situations périodiques d'information remises au ministre.

ANNEXE N° 2 (suite)

SOUS-COMPTES DU COMPTE 486		SOUS-COMPTES CLASSE 9	
486.2	Dépenses du mois en cours de règlement		
486.21	Dépenses ordinaires des services civils	900.10	Dépenses ordinaires des services civils
486.22	Dépenses en capital des services civils	900.12	Dépenses en capital des services civils - Investissements exécutés par l'Etat et subventions et participations
486.23	Dépenses ordinaires des services militaires	900.11	Dépenses ordinaires des services militaires
486.24	Dépenses en capital des services militaires	900.13	Dépenses en capital des services militaires
486.25	Comptes spéciaux du Trésor		
486.251	Comptes d'affectation spéciale		
486.2511	Comptes d'affectation spéciale : opérations définitives	902.001	Fonds national de l'eau - Autres dépenses
		902.102	Soutien financier de l'industrie cinématographique et de l'industrie audiovisuelle - Autres dépenses payables après ordonnancement
		902.150	Compte d'emploi de la taxe parafiscale affectée au financement des organismes du secteur public de la radiodiffusion sonore et de la télévision - Dépenses
		902.171	Fonds national pour le développement du sport - Autres dépenses
		902.190	Fonds national des courses et de l'élevage - Dépenses
		902.200	Fonds national pour le développement de la vie associative - Dépenses
		902.250	Fonds d'intervention pour les aéroports et le transport aérien - Dépenses
		902.310	Indemnisation au titre des créances françaises sur la Russie - Dépenses
		902.320	Fonds d'aide à la modernisation de la presse quotidienne et assimilée d'information politique et générale, et la distribution de la presse quotidienne nationale d'information politique et générale - Dépenses
		902.330	Fonds de provisionnement des charges de retraites - Dépenses

ANNEXE N° 2 (suite)

SOUS-COMPTES DU COMPTE 486		SOUS-COMPTES CLASSE 9	
486.2512	Comptes d'affectation spéciale : opérations provisoires	902.170	Fonds national pour le développement du sport - Avances
		902.323	Fonds d'aide à la modernisation de la presse quotidienne et assimilée d'information politique et générale, et la distribution de la presse quotidienne nationale d'information politique et générale - Avances
486.2513	Comptes d'affectation spéciale : compte d'affectation des produits de cessions de titres, parts et droits de sociétés	902.240	Compte d'affectation des produits de cessions de titres, parts et droits de sociétés - Dépenses
486.252	Comptes de prêts		
486.2521	Fonds de développement économique et social	903.050	Prêts du FDES - Dépenses
486.2522	Autres comptes de prêts	903.070	Prêts du Trésor à des États étrangers et à l'Agence française de développement en vue de favoriser le développement économique et social - Dépenses
		903.150	Avances du Trésor consolidées par transformation en prêts du Trésor - Dépenses
		903.170	Prêts du Trésor à des États étrangers pour la consolidation de dettes envers la France - Prêts
486.253	Comptes d'avances		
486.2531	Avances sur le montant des impositions revenant aux départements, communes, établissements et divers organismes.	903.540	Avances sur le montant des impositions revenant aux départements, communes, établissements et divers organismes - Année courante
		903.541	Avances sur le montant des impositions revenant aux départements, communes, établissements et divers organismes - Années antérieures

ANNEXE N° 2 (suite)

SOUS-COMPTES DU COMPTE 486	SOUS-COMPTES CLASSE 9
<p style="text-align: right;">486.2532 Autres comptes d'avances</p>	<p>903.520 Avances aux départements sur le produit de la taxe différentielle sur les véhicules à moteur - Année courante</p> <p>903.530 Avances aux collectivités et établissements publics, territoires, établissements et Etats d'Outre-Mer : Avances de l'article 70 de la loi du 31 mars 1932 et de l'article L. 2336-1 du code général des collectivités territoriales</p> <p>903.531 Avances aux collectivités et établissements publics, territoires, établissements et Etats d'Outre-Mer : Avances de l'article 14 de la loi du 23 décembre 1946 et de l'article L. 2336-2 du code général des collectivités territoriales</p> <p>903.532 Avances aux collectivités et établissements publics, territoires, établissements et Etats d'Outre-Mer : Avances de l'article 34 de la loi du 31 décembre 1953 (Avances spéciales sur recettes budgétaires)</p> <p>903.533 Avances aux collectivités et établissements publics, territoires, établissements et Etats d'Outre-Mer : Avances au territoire de la Nouvelle Calédonie (Fiscalité Nickel)</p> <p>903.580 Avances à divers services de l'Etat ou organismes gérant des services publics : Avances aux budgets annexes</p> <p>903.581 Avances à divers services de l'Etat ou organismes gérant des services publics : Avances aux autres établissements publics nationaux et services autonomes de l'Etat</p> <p>903.582 Avances à divers services de l'Etat ou organismes gérant des services publics : Avances à l'Agence centrale des organismes d'intervention dans le secteur agricole au titre des besoins temporaires de préfinancement des dépenses communautaires</p> <p>903.583 Avances à divers services de l'Etat ou organismes gérant des services publics : Avances à des services concédés ou nationalisés ou à des sociétés d'économie mixte</p> <p>903.585 Avances à divers services de l'Etat ou organismes gérant des services publics : Avances à divers organismes de caractère social</p> <p>903.592 Avances à des particuliers et associations : Fonctionnaires - Acquisition de moyens de transport</p> <p>903.595 Avances à des particuliers et associations : Agents de l'Etat - Amélioration de l'habitat</p> <p>903.596 Avances à des particuliers et associations : Associations participant à des tâches d'intérêt général</p> <p>903.597 Avances à des particuliers et associations : Agents de l'Etat à l'étranger - Location d'un logement</p>

ANNEXE N° 2 (suite)

SOUS-COMPTES DU COMPTE 486		SOUS-COMPTES CLASSE 9	
486.254	Comptes de commerce		
486.2541	Substances militaires	904.010	Substances militaires - Dépenses
486.2543	Exploitations industrielles des ateliers aéronautiques de l'Etat	904.030	Exploitations industrielles des ateliers aéronautiques de l'Etat - Dépenses
486.2544	Constructions navales de la marine militaire	904.050	Constructions navales de la marine militaire - Dépenses
486.2545	Approvisionnement des armées en produits pétroliers	904.200	Approvisionnement des armées en produits pétroliers - Dépenses
486.2546	Autres comptes de commerce	904.060	Opérations commerciales des Domaines - Dépenses
		904.110	Régie industrielle des établissements pénitentiaires - Dépenses
		904.140	Liquidation d'établissements publics de l'Etat et d'organismes para-administratifs ou professionnels et liquidations diverses - Dépenses
		904.150	Lancement de certains matériels aéronautiques et de certains matériels d'armement complexes - Dépenses
		904.190	Opérations à caractère industriel et commercial de la Documentation française - Dépenses
		904.210	Opérations industrielles et commerciales des directions départementales et régionales de l'équipement - Dépenses
		904.220	Gestion active de la dette et de la trésorerie de l'État - Dépenses.
486.255	Comptes de règlement avec les gouvernements étrangers	905.10	Exécution des accords internationaux relatifs à des produits de base
486.256	Comptes d'opérations monétaires		
486.2561	Opérations avec le Fonds monétaire international	906.05	Opérations avec le Fonds monétaire international
486.2562	Autres comptes d'opérations monétaires	906.010	Pertes et bénéfices de change - Dépenses
		906.040	Compte d'émission des monnaies métalliques - Avances
		906.041	Compte d'émission des monnaies métalliques - Autres dépenses.
		906.06	Soutien financier à moyen terme aux Etats membres de la Communauté économique européenne

ANNEXE N° 2 (suite)

SOUS-COMPTES DU COMPTE 486		SOUS-COMPTES CLASSE 9
486.3	Dépenses de la gestion réglées dans la gestion suivante	
486.31	Dépenses ordinaires des services civils	Mêmes sous-comptes que pour le 486.21
486.32	Dépenses en capital des services civils	Mêmes sous-comptes que pour le 486.22
486.33	Dépenses ordinaires des services militaires	Mêmes sous-comptes que pour le 486.23
486.34	Dépenses en capital des services militaires	Mêmes sous-comptes que pour le 486.24
486.35	Comptes spéciaux du Trésor	
486.351	Comptes d'affectation spéciale	
486.3511	Comptes d'affectation spéciale : opérations définitives	Mêmes sous-comptes que pour le 486.2511
486.3512	Comptes d'affectation spéciale : opérations provisoires	Mêmes sous-comptes que pour le 486.2512
486.3513	Comptes d'affectation spéciale : Compte d'affectation des produits de cessions de titres, parts et droits de sociétés	Mêmes sous-comptes que pour le 486.2513
486.352	Comptes de prêts	
486.3521	Fonds de développement économique et social	Mêmes sous-comptes que pour le 486.2521
486.3522	Autres comptes de prêts	Mêmes sous-comptes que pour le 486.2522
486.353	Comptes d'avances	
486.3531	Avances sur le montant des impositions revenant aux départements, communes, établissements et divers organismes	Mêmes sous-comptes que pour le 486.2531
486.3532	Autres comptes d'avances	Mêmes sous-comptes que pour le 486.2532

ANNEXE N° 2 (suite et fin)

SOUS-COMPTES DU COMPTE 486	SOUS-COMPTES CLASSE 9
486.354 Comptes de commerce	
486.3541 Subsistances militaires	Mêmes sous-comptes que pour le 486.2541
486.3543 Exploitations industrielles des ateliers aéronautiques de l'Etat	Mêmes sous-comptes que pour le 486.2543
486.3544 Constructions navales de la marine militaire	Mêmes sous-comptes que pour le 486.2544
486.3545 Approvisionnement des armées en produits pétroliers	Mêmes sous-comptes que pour le 486.2545
486.3546 Autres comptes de commerce	Mêmes sous-comptes que pour le 486.2546
486.355 Comptes de règlement avec les gouvernements étrangers	Mêmes sous-comptes que pour le 486.255
486.356 Comptes d'opérations monétaires	
486.3561 Opérations avec le Fonds monétaire international	Mêmes sous-comptes que pour le 486.2561
486.3562 Autres comptes d'opérations monétaires	Mêmes sous-comptes que pour le 486.2562