

DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES

BOFIP-GCP-13-0012 du 05/03/2013

NOR : BUDE1305598N

Note de service du 21 février 2013

TRAITEMENT BUDGETAIRE ET COMPTABLE DE L'EXCEDENT DE DISPONIBILITES A REVERSER AU TRESOR ET DE L'AFFECTATION A DES FORMATIONS AU BENEFICE DES DEMANDEURS D'EMPLOIS SANS CONTRAT DE TRAVAIL DES CONSEILS DE LA FORMATION.

Bureau CE-2B

RÉSUMÉ

En application de l'article 8-5 du décret n° 2004-1165 du 2 novembre 2004, les conseils de la formation sont tenus de reverser au Trésor l'excédent de disponibilités constatés au 31 décembre de l'exercice N avant le 30 juin de l'exercice N+1. Cet excédent peut également être affecté à des formations au bénéfice des demandeurs d'emplois sans contrat de travail. Ces opérations de fin d'exercice entraînent un traitement budgétaire et comptable spécifique précisé par la présente note de service.

Date d'application : Immédiate

DOCUMENTS À ABROGER

Néant

SOMMAIRE

Section 1 : Modalités de calcul de l'excédent de disponibilités	3
Section 2 : Comptabilisation de l'excédent de disponibilités.....	3
Sous-section 1 : Traitement comptable de l'excédent au 31 décembre de l'année N.....	3
Sous-section 2 : Traitement comptable au 1er janvier N+1 de l'excédent de l'année N	3
Sous-section 3 : Traitement comptable de l'affectation de l'excédent au financement de formation au bénéfice des demandeurs d'emplois sans contrat de travail	3
Sous-section 4 : Traitement comptable du reversement au Trésor public au 30 juin N+1.....	4
Sous-section 5 : Procédure de budget rectificatif au delà du 31 décembre N : le budget rectificatif d'inventaire...	4
Section 3 : Rappel sur la suppression de la période complémentaire.....	4
Section 4 : Règles de bonne gestion à mettre en œuvre	5
Annexes.....	6
Annexe n° 1 : Exemple de comptabilisation de l'excédent de disponibilités et d'affectation de l'excédent aux formations au bénéfice des demandeurs d'emplois sans contrat de travail.....	6

Section 1 : Modalités de calcul de l'excédent de disponibilités

L'article 8-5 du décret n° 2004-1165 du 2 novembre 2004 relatif aux conseils de la formation institués auprès des chambres de métiers et de l'artisanat de région, des chambres régionales de métiers et de l'artisanat et de la chambre de métiers et de l'artisanat de Mayotte prévoit que « les disponibilités, au sens de l'article R. 6332-28 du code du travail, dont le conseil de la formation mentionné à l'article 6-1 peut disposer au 31 décembre d'un exercice déterminé ne peuvent excéder le tiers du montant des charges comptabilisées au cours dudit exercice à l'exception des dotations aux amortissements et provisions. En cas d'excédent, celui-ci est reversé au Trésor public dans les conditions prévues aux articles R. 6332-52, R. 6332-53 du code du travail. [...] »

La circulaire interministérielle du 26 mars 2010 relative à la préparation et à l'exécution du budget des conseils de la formation institués auprès des chambres régionales de métiers et de l'artisanat (CRMA) et dans les DOM auprès des chambres de métiers et de l'artisanat a précisé les conditions de mise en œuvre du régime de reversement au Trésor de l'excédent de disponibilités :

- les disponibilités au 31 décembre recouvrent le solde des comptes de placement, de banque et de caisse tels que définis dans le plan comptable général ;
- les charges comptabilisées au cours d'un exercice doivent s'entendre comme tous les montants comptabilisés dans les comptes de charges d'exploitation, les comptes de charges financières et les comptes de charges exceptionnelles du compte de résultat. Les charges à payer sont incluses dans le total des charges comptabilisées ;
- l'excédent de disponibilités au 31 décembre d'un exercice déterminé à reverser au Trésor, est égal au montant des disponibilités dépassant le tiers des charges comptabilisées de l'exercice. Cette disposition ne s'applique qu'à partir de la troisième année suivant celle au cours de laquelle le conseil de la formation a été créé.

Section 2 : Comptabilisation de l'excédent de disponibilités

Sous-section 1 : Traitement comptable de l'excédent au 31 décembre de l'année N

Les fonds dédiés (compte 19) correspondent à la rubrique du passif qui enregistre, à la fin de l'exercice, la partie des ressources affectées par des tiers financeurs à des projets définis et qui n'a pas pu être utilisée conformément aux engagements pris à leur égard. Pour les conseils de la formation, entre dans cette catégorie l'excédent des disponibilités à reverser au Trésor public.

Le montant de l'excédent de disponibilités peut être déterminé de manière certaine à la clôture de l'exercice, à l'issue des opérations d'inventaire. Il est alors inscrit au débit du compte 689 « Engagement à réaliser sur ressources dédiées » par le crédit du compte 19 « Fonds dédiés » puis mentionné dans l'annexe.

Le traitement de l'excédent de disponibilités s'opérant par un compte de charges (c/689) et un compte de bilan (c/19), il s'agit d'une opération semi-budgétaire avec émission d'un mandat au compte 689, sans émission d'un titre pour la contrepartie au compte 19. De même, l'utilisation de ces fonds (par un reversement au Trésor, ou la réalisation de formations au bénéfice des demandeurs d'emploi) est matérialisé par un titre au compte 789, sans qu'un mandat soit émis au compte 19.

Sous-section 2 : Traitement comptable au 1^{er} janvier N+1 de l'excédent de l'année N

L'utilisation sur l'exercice N+1 de l'excédent de disponibilités enregistré dans les comptes de l'exercice N, se traduit par une reprise au compte de résultat des fonds dédiés : le compte 19 « Fonds dédiés » est débité par le crédit du compte 789 « Report des ressources dédiées de l'exercice précédent » et l'information correspondante sera décrite et quantifiée dans l'annexe, selon les modalités décrites par l'instruction n° 09-018-M9 du 1^{er} septembre 2009 relative à l'annexe des comptes annuels des établissements publics nationaux.

Cette reprise s'opérant par un compte de produits (c/789) et un compte de bilan (c/19), il s'agit d'une opération semi-budgétaire avec émission d'un titre au compte 789, sans qu'un mandat soit émis au compte 19.

Sous-section 3 : Traitement comptable de l'affectation de l'excédent au financement de formation au bénéfice des demandeurs d'emplois sans contrat de travail

En application de l'article R. 6332-52 du code du travail, les conseils de la formation peuvent affecter, avant le 30 juin de l'année N+1, les éventuels excédents de trésorerie de l'année N au financement d'actions de formation au bénéfice des demandeurs d'emplois sans contrat de travail. Les formations finançables sont les formations dans le domaine de la gestion et du développement des entreprises prévues à l'article 6-1 du décret du 2 novembre 2004 précité.

En conséquence, si l'établissement choisit cette option, le montant affecté doit être déduit du montant de l'excédent de disponibilités à reverser au Trésor. Les dépenses correspondantes seront comptabilisées lors de leur réalisation à une subdivision du compte 6561 « Actions de formation » « le compte 65615 intitulé « Formation au bénéfice des demandeurs d'emploi ».

Sous-section 4 : Traitement comptable du reversement au Trésor public au 30 juin N+1

Le reversement de l'excédent des disponibilités au Trésor public, donne lieu à la constatation d'une charge au débit du compte 674 « Reversements au Trésor », en contrepartie du crédit du compte 4472 « État, ressources à rembourser ».

Sous-section 5 : Procédure de budget rectificatif¹ au delà du 31 décembre N : le budget rectificatif d'inventaire

En l'absence de crédits budgétaires disponibles à la clôture de l'exercice N pour enregistrer l'abondement des fonds dédiés, les solutions permettant de prendre en charge ce mandatement passent par le recours à un budget rectificatif pour augmenter à due concurrence les autorisations budgétaires.

Un budget rectificatif ordinaire doit être adopté avant le 31 décembre N. Au-delà de cette date et avant l'adoption du compte financier, le conseil de la formation pourra recourir à la procédure d'un budget rectificatif d'inventaire (BRI).

Le BRI a pour vocation de concilier l'autorisation budgétaire préalable et les obligations incombant à l'ordonnateur et au comptable de l'organisme afin de comptabiliser les opérations d'inventaire obligatoires et produire ainsi des comptes réguliers et sincères, permettant de donner une image fidèle de l'activité et du patrimoine de l'organisme.

Le BRI est possible lorsque les trois critères suivants sont réunis :

(a) Les opérations d'inventaire laissent apparaître des charges devant être obligatoirement inscrites au regard des règles de comptabilité générale applicables à l'entité ;

(b) Ces charges² ne pouvaient matériellement être connues par l'ordonnateur avant la clôture de l'exercice ;

(c) Il n'existe plus de crédits disponibles sur les enveloppes budgétaires sur lesquelles ces charges doivent être imputées.

Le BRI est préparé, lors de l'élaboration du compte financier, par l'ordonnateur du conseil de la formation et approuvé dans les délais de l'approbation d'urgence par le commissaire du gouvernement qui procède à cette occasion à la vérification de la réunion des trois critères mentionnés ci-dessus. Après approbation, le BRI permet d'augmenter les plafonds limitatifs des enveloppes budgétaires afin de couvrir strictement ces charges calculées. Le BRI est ensuite ratifié lors de la plus proche réunion du conseil de la formation. Il doit demeurer exceptionnel.

Dans le cas où ces dépenses présentent un impact sur le résultat et/ou la variation du fonds de roulement de l'exercice concerné, le budget prévisionnel de l'exercice suivant s'en trouve nécessairement impacté. Il importe alors de prévoir un budget rectificatif pour l'exercice suivant afin de prendre en compte la modification du fonds de roulement initial qui en résulte.

La circulaire relative au cadre budgétaire et comptable des opérateurs de l'État et des établissements publics nationaux du 9 août 2012 apporte des précisions sur la présentation type d'un budget rectificatif dans sa partie II. 2. B.

Section 3 : Rappel sur la suppression de la période complémentaire

La période complémentaire avait pour objet d'offrir aux ordonnateurs la possibilité de disposer d'un délai de deux mois supplémentaires au début de l'exercice N+1 pour émettre les titres et les mandats correspondant aux droits acquis et aux services faits au 31 décembre de l'exercice N.

La période complémentaire a été supprimée par le décret n° 2005-387 du 19 avril 2005 relatif aux délais de traitement des opérations de fin d'exercice et du compte financier dans les établissements publics nationaux, les établissements publics locaux d'enseignement, les établissements publics locaux d'enseignement agricole, les établissements publics locaux d'enseignement relevant du ministre chargé de la mer et les fonds d'assurance formation régionaux du secteur des métiers.

La période d'inventaire permet de réaliser les opérations d'inventaire classiques (comptabilisation des amortissements notamment). L'émission des titres et mandats sur les comptes clients et fournisseurs de l'exercice en cours est arrêtée au 31 décembre de l'exercice N. Après cette date, l'ensemble des services faits et des droits acquis sur l'exercice N doit être systématiquement comptabilisé selon la procédure des produits à recevoir et des charges à payer.

La durée de la période complémentaire n'est pas fixée de manière obligatoire mais n'excède pas, en principe, trois semaines après le 1^{er} janvier N+1.

¹ Le terme de « budget rectificatif » remplace celui de « décision modificative du budget » depuis l'entrée en vigueur du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

² Cas des charges calculées, des charges liées à l'intéressement du personnel, à l'impôt sur les bénéfices dont les montants ne peuvent être connus avec certitude qu'à l'issue des opérations d'inventaire. Le calcul de l'excédent des disponibilités procède de la même logique.

La technique des charges à payer et des produits à recevoir permet le rattachement à l'exercice des dépenses et des recettes dont le service est fait avant le 31 décembre de l'exercice N mais pour lesquels, à cette même date, l'établissement n'a pas reçu les justificatifs nécessaires au paiement des dépenses et n'a pas procédé à la liquidation définitive des recettes.

Par ailleurs, les mouvements de trésorerie sont toujours comptabilisés sur l'exercice ouvert au 1^{er} janvier de l'année civile et cela, qu'ils concernent aussi bien des opérations de l'exercice courant que des opérations de l'exercice précédent en cours de clôture. Ce sont les comptes de tiers mouvementés en contrepartie des comptes de disponibilités qui permettent de différencier les deux exercices.

Section 4 : Règles de bonne gestion à mettre en œuvre

Pour limiter la constitution d'un excédent de disponibilités élevé au 31 décembre de l'exercice, en raison de charges à payer nombreuses, le conseil de la formation doit :

- veiller à un lissage tout au long de l'année de l'utilisation des ressources afin d'éviter la consommation de la plus grande partie des crédits sur la période novembre - décembre ;
- mener des actions d'information, de sensibilisation et de conseil des chefs d'entreprise artisanale sur les besoins et moyens de formation afin d'inciter les artisans à se former ;
- prendre des mesures visant à réduire le montant des disponibilités nécessaires au paiement de charges à payer, notamment en fixant un délai maximum de 1 ou 2 mois après la fin du stage pour fournir les justificatifs permettant de régler une formation et ne pas accorder d'agrément financier dans un délai supérieur à 1 mois avant le début du stage.

LE CHEF DU SERVICE DE L'ÉTAT

DAVID LITVAN

Annexes

Annexe n° 1 : Exemple de comptabilisation de l'excédent de disponibilités et d'affectation de l'excédent aux formations au bénéfice des demandeurs d'emplois sans contrat de travail

1. Calcul de l'excédent de disponibilités au 31/12/N

1.1. Modalités de calcul :

Exemple :

- montant des charges au 31/12/N (d'exploitation, financières, exceptionnelles et charges à payer) : 900 000 €
- montant des disponibilités au 31/12/N (soldes des comptes de placement, banques et caisse) : 400 000 €

Les disponibilités conservées ne peuvent pas excéder le tiers du montant des charges comptabilisées de l'exercice soit $900\,000/3 = 300\,000$ €

Le solde de disponibilités à reverser = $400\,000 - 300\,000 = 100\,000$ €

Les charges à payer ne peuvent pas être déduites du montant du solde de disponibilités au 31/12/N.

1.2. Traitement comptable des opérations de fin d'exercice :

- à la date du 31/12/N:

Débit 689 « engagements à réaliser sur ressources dédiées » émission d'un mandat

Crédit 19 « fonds dédiés » : pas d'émission de titre

Pour le montant de l'excédent de disponibilités de 100 000 € calculé au titre de l'exercice N.

1.3. Disponibilités des crédits budgétaires :

Si les crédits budgétaires ne sont pas disponibles au compte 689 pour le montant de l'excédent de disponibilités à comptabiliser (dans l'exemple 100 000 €), plusieurs hypothèses sont à envisager :

- Le montant nécessaire n'est pas ouvert au compte 689, mais il est disponible au sein de l'enveloppe « frais de gestion ». Dans ce cas, l'ordonnateur est compétent pour abonder les crédits du compte 689 en diminuant ceux ouverts à un autre compte au sein de l'enveloppe. Cette opération peut avoir lieu avant ou après la fin de l'exercice N. Le conseil de la formation n'a pas à voter de budget rectificatif.

- L'enveloppe est insuffisamment dotée pour ouvrir les crédits nécessaires au compte 689 :

- Avant le 31 décembre N : le conseil de la formation doit prendre un budget rectificatif afin d'abonder le compte 689 du montant nécessaire à partir d'une autre enveloppe budgétaire. Cette option doit être privilégiée.

- Après le 31 décembre N : le conseil de la formation ne peut plus prendre de budget rectificatif relatif au budget N. L'ordonnateur doit recourir au budget rectificatif d'inventaire (BRI) visant à augmenter les plafonds limitatifs des enveloppes budgétaires. Le BRI est approuvé en urgence par le commissaire du gouvernement, puis ratifié par le conseil de la formation lors de sa prochaine réunion. Cette dernière hypothèse doit être exceptionnelle.

2. Affectation de l'excédent au cours du premier semestre N+1

Exemple :

Le conseil de la formation décide d'affecter 80 000 € de l'excédent au financement de formation au bénéfice des demandeurs d'emplois sans contrat de travail.

Le reversement au Trésor est de 20 000 €.

1.1. Traitement budgétaire :

- Ouverture des crédits pour 80 000 € dans l'enveloppe formation au compte 65615 « formation au bénéfice des demandeurs d'emplois »

- Ouverture des crédits pour 20 000 € dans l'enveloppe frais de gestion au compte 674 « reversement au Trésor »

La prévision de recette correspondante est inscrite au compte 789 « report des ressources dédiées de l'exercice précédent » pour 100 000 €.

1.2. Traitement comptable à la date du 1er janvier N+1 :

- Débit 19 « fonds dédiés » : pas d'émission de mandat
- Crédit 789 « report des ressources dédiées de l'exercice précédent » : émission d'un titre

Pour le montant de l'excédent de disponibilités de 100 000 € constaté sur N, et à utiliser sur N+1.

1.3. Traitement comptable en cours d'exercice N+1 :

- Exécution des dépenses relatives au financement de formation au bénéfice des demandeurs d'emplois sans contrat de travail :

Débit 65615 « formation au bénéfice des demandeurs d'emplois » émission d'un mandat

Crédit 4

Jusqu'à 80 000 €.

- reversement de l'excédent de disponibilités au Trésor avant le 30 juin N+1 :

Débit 6741 « reversement au Trésor – au titre des excédents de gestion non affectés » émission d'un mandat

Crédit 4472 « Etat, ressources à rembourser »

Pour 20 000 €

3. Reliquat non utilisé de l'excédent affecté au financement de formation au bénéfice des demandeurs d'emplois sans contrat de travail

La part de l'excédent N affecté à des formations doit impérativement être dépensée sur l'exercice N+1 (c'est à dire faire l'objet d'un mandat et d'un paiement effectif avant le 31/12/N+1).

Si un reliquat subsiste, il doit être versé au Trésor au titre de l'excédent de disponibilités N versé en N+1.

Afin que ce reliquat ne soit pas comptabilisé dans la trésorerie de l'exercice N+1 lors du calcul de l'excédent de disponibilités de cet exercice à reverser en N+2, le conseil de la formation doit veiller à utiliser les fonds affectés à ces formations ou à anticiper le reversement au Trésor avant le 31/12/N+1.

Exemple :

Sur les 80 000 € de l'excédent affectés au financement de formation au bénéfice des demandeurs d'emplois sans contrat de travail, 15 000 € n'ont finalement pas donné lieu à constatation de charges. L'ordonnateur indique à l'agent comptable courant décembre N+1 que ce reliquat de 15 000 € ne sera pas consommé sur l'exercice N+1.

Ce montant de 15 000 € doit faire l'objet d'un reversement complémentaire au Trésor. Les opérations de trésorerie étant comptabilisées à la date du paiement effectif, il est nécessaire que le paiement soit réalisé avant le 31/12/N+1 afin de ne pas fausser le calcul de l'excédent de disponibilités de l'exercice N+1.

1.1. Traitement budgétaire :

Les crédits de l'enveloppe frais de gestion doivent être suffisants pour permettre le versement au Trésor de 15 000 €. Les opérations à effectuer sont décrites au point 1.3 (transfert de crédits au sein de l'enveloppe ou entre deux enveloppes).

1.2. Traitement comptable du reversement de l'excédent de disponibilités au Trésor et calcul de l'excédent de disponibilités N+1 :

1.1.1. Hypothèse 1 : le mandat du reversement au Trésor est payé avant le 31/12/N+1

Avant le 31/12/N+1:

Débit 6741 « reversement au Trésor – au titre des excédents de gestion non affectés » émission d'un mandat

Crédit 4472 « Etat, ressources à rembourser »

Et

Débit 4472 « Etat, ressources à rembourser »

Crédit 515

Pour 15 000 €

Calcul de l'excédent N+1 :

Exemple :

- montant des charges N+1 (y compris les 15 000 € mandatés et payés au compte 6741) = 600 000 €

- montant des disponibilités au 31/12/N+1 : 250 000 €

Les disponibilités pouvant être conservées en trésorerie ne peuvent pas excéder le tiers du montant des charges comptabilisées de l'exercice soit $600\,000/3 = 200\,000$ €

Le solde de disponibilités à reverser = $250\,000 - 200\,000 = 50\,000$ €

1.1.2. Hypothèse 2 : le mandat du reversement au Trésor est émis et non payé avant le 31/12/N+1

Avant le 31/12/N+1 :

Débit 6741 « reversement au Trésor – au titre des excédents de gestion non affectés » émission d'un mandat

Crédit 4472 « Etat, ressources à rembourser »

Pour 15 000 €

Calcul de l'excédent N+1 :

Exemple :

- montant des charges N+1 (y compris les 15 000 € mandatés au compte 6741) = 600 000 €

- montant des disponibilités au 31/12/N+1 : 265 000 € (les 15 000 € n'ont pas été payés et augmentent d'autant la trésorerie)

Les disponibilités pouvant être conservées en trésorerie ne peuvent pas excéder le tiers du montant des charges comptabilisées de l'exercice soit $600\,000/3 = 200\,000$ €

Le solde de disponibilités à reverser = $265\,000 - 200\,000 = 65\,000$ €

1.1.3. Hypothèse 3 : le mandat du reversement au Trésor n'a pas été émis et n'a pas été payé avant le 31/12/N+1

Le montant de 15 000 € à reverser au Trésor doit être comptabilisé en charges à payer et faire l'objet d'un paiement effectif dans les premiers jours de N+2.

En date du 31/12/N+1 :

Débit 6741 « reversement au Trésor – au titre des excédents de gestion non affectés » émission d'un mandat

Crédit 4486 « Etat, et autres collectivités publiques – autres charges à payer »

Calcul de l'excédent N+1 :

Exemple :

- montant des charges N+1 (y compris les 15 000 € mandatés en charges à payer au compte 6741) =

600 000€

- montant des disponibilités au 31/12/N+1 : 265 000 € (les 15 000 € n'ont pas été payés et augmentent d'autant la trésorerie)

Les disponibilités pouvant être conservées en trésorerie ne peuvent pas excéder le tiers du montant des charges comptabilisées de l'exercice soit $600\,000/3 = 200\,000$ €

Le solde de disponibilités à reverser = $265\,000 - 200\,000 = 65\,000$ €

Le montant de charges à payer comptabilisé ne pourra pas être déduit du solde de disponibilités au 31/12/N+1, servant de base au calcul de l'excédent de disponibilités de l'exercice N+1.

NB : Les dépenses de formation dues au 31/12/N+1 n'ayant pas fait l'objet de l'émission d'un mandat à cette date doivent également être comptabilisées en charges à payer.

4. Cas particulier : reversement de l'excédent de trésorerie en l'absence de comptabilisation de fonds dédiés

La comptabilisation de fonds dédiés est obligatoire.

Toutefois, pour le premier exercice de versement de l'excédent de trésorerie, en 2012, ce mode de comptabilisation n'a pas été mis en œuvre sur l'exercice 2011.

D'un point de vue budgétaire, la dépense correspondant au versement de l'excédent, ou à l'affectation de l'excédent aux formations pour les demandeurs d'emploi, est financée par un prélèvement sur le fonds de roulement, en l'absence d'autres ressources disponibles.

La comptabilisation de cette charge supplémentaire est susceptible d'entraîner un résultat déficitaire sur l'exercice. L'affectation du résultat déficitaire au compte de report à nouveau ou de réserves aura pour conséquence une réduction des soldes créditeurs de ces comptes et donc un prélèvement sur le fonds de roulement.

Les comptes de reports à nouveau et/ou de réserves ont été alimentés sur les exercices antérieurs par les résultats excédentaires qui résultent notamment des recettes perçues pour le financement des formations et qui n'ont pas fait l'objet de dépenses.

Ces opérations doivent faire l'objet d'une explication dans l'annexe des états financiers du conseil de la formation.