



DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES

BOFIP-GCP-17-0021 du 29/12/2017

NOR : CPAE1736252J

Instruction du 11 décembre 2017

INSTRUCTION COMPTABLE COMMUNE

Bureau CE-2B

RÉSUMÉ

La présente instruction décrit les modalités de mise en œuvre du recueil des normes comptables des organismes dépendant de l'État.

Pour ces organismes, elle se substitue, au plus tard au 1^{er} janvier 2020, aux référentiels comptables des instructions codificatrices M9.

Date d'application : comptes clos le 31 décembre 2016 pour les organismes soumis aux règles de la comptabilité budgétaire ainsi que pour l'Office national des forêts, les Grands ports maritimes et les ports autonomes. Elle peut être reportée au plus tard aux états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2017.

Pour les autres organismes, non soumis aux règles de la comptabilité budgétaire, la présente instruction est applicable, au plus tard, aux états financiers relatifs à l'exercice clos le 31 décembre 2020.

DOCUMENTS À ABROGER

Instruction BOFIP-GCP-17-0003 du 20/01/2017 (NOR : ECFE1700172J)

SOMMAIRE

INTRODUCTION.....	3
FASCICULE N° 1 : MODALITÉS DE PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS (CF. NORME 1)...	4
FASCICULE N° 2 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES CHARGES (CF. NORME 2).....	39
FASCICULE N° 4 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES PRODUITS (CF. NORME 4).....	72
FASCICULE N° 5 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES (CF. NORME 5).....	100
FASCICULE N° 6 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES (CF. NORME 6).....	121
FASCICULE N° 7 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES (CF. NORME 7).....	142
FASCICULE N° 8 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES STOCKS ET EN-COURS (CF. NORME 8).....	156
FASCICULE N° 9 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES CREANCES DE L'ACTIF CIRCULANT (CF. NORME 9).....	186
FASCICULE N° 10 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES COMPOSANTES DE LA TRESORERIE (CF. NORME 10).....	226
FASCICULE N° 11 : MODALITES DE COMPTABILISATION DES DETTES FINANCIERES ET DES INSTRUMENTS FINANCIERS A TERME (CF. NORME 11).....	237
FASCICULE N° 12 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES PASSIFS NON FINANCIERS (CF. NORME 12).....	248
FASCICULE N° 13 : ENGAGEMENTS À MENTIONNER DANS L'ANNEXE (CF. NORME 13).....	278
FASCICULE N° 14 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES, DES CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET DES CORRECTIONS D'ERREURS (CF. NORME 14).....	285
FASCICULE N°15 : MODALITES DE COMPTABILISATION DES ÉVÉNEMENTS POSTERIEURS A LA CLOTURE (CF. NORME 15).....	302
FASCICULE N° 17 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS (CF. NORME 17).....	310
FASCICULE N°18 : MODALITES DE COMPTABILISATION DES CONTRATS CONCOURANT À LA RÉALISATION D'UN SERVICE PUBLIC (CF. NORME 18).....	318
FASCICULE N° 19 : MODALITES DE COMPTABILISATION DES CONTRATS A LONG TERME (CF. NORME 19).....	331
FASCICULE N° 20 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES FINANCEMENTS D'ACTIFS (CF. NORME 20).....	368
FASCICULE N°21 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES QUOTAS D'ÉMISSIONS DE GAZ À EFFET DE SERRE (CF. NORME N°21).....	381
PLAN DE COMPTES COMMUN À COMPTER DU 01/01/2017.....	386

INTRODUCTION

L'instruction commune forme avec le recueil des normes¹ et le plan de comptes commun² le référentiel comptable applicable aux organismes publics mentionnés au titre III du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, à l'exclusion des établissements publics à caractère administratif qui appliquent le Plan comptable unique des organismes de sécurité sociale (PCUOSS).

Cette instruction décrit les modalités de mise en œuvre des normes comptables exposées dans le recueil. Les trois volets du référentiel comptable (recueil, plan de comptes et instruction) sont ainsi indissociables.

Ce référentiel est applicable à compter du 1^{er} janvier 2016. Cependant, à titre dérogatoire et pendant une période transitoire, les organismes rencontrant des difficultés mentionneront dans l'annexe aux états financiers les raisons de l'absence d'application du référentiel :

1. pour les organismes soumis aux règles de la comptabilité budgétaire ainsi que pour l'Office national des forêts, les Grands ports maritimes et les ports autonomes, sa mise en application est reportée, au plus tard, aux états financiers à compter du 1^{er} janvier 2017 (exercice clos le 31 décembre 2017) ;
2. pour les autres organismes, non soumis aux règles de la comptabilité budgétaire, le référentiel est applicable, au plus tard, aux états financiers à compter du 1^{er} janvier 2020 (exercice clos le 31 décembre 2020).

Les dix-neuf normes du recueil sont déclinées en autant de fascicules. Par ailleurs, un lexique récapitule les différents objets de gestion applicables à partir du 1^{er} janvier 2016. Enfin, le plan de comptes commun y est annexé.

Le référentiel comptable unique se substitue aux instructions codificatrices suivantes :

- instruction M 9-1 (établissements publics à caractère administratif),
- instruction M 9-2 (chambres d'agriculture),
- instruction M 9-3 (établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel),
- instruction M 9-4 (établissements publics d'aménagement des villes nouvelles),
- instruction M 9-5 (établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial),
- instruction M 9-51 (établissements publics fonciers),
- instruction M 9-10 (établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles).

La partie comptable de ces instructions sera abrogée, au plus tard, à compter du 1^{er} janvier 2020 pour l'exercice clos au 31 décembre 2020. La nomenclature des pièces justificatives annexée à ces instructions est abrogée à compter du avril 2016 date de publication de l'arrêté du 13 avril 2016 fixant la liste des pièces justificatives des dépenses des organismes publics soumis au titre III du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

LE CHEF DU SERVICE COMPTABLE DE L'ÉTAT

FRANÇOIS TANGUY

¹ Publié par arrêté du 1^{er} juillet 2015

² Note de service n°2015-06-7224 du 16 octobre 2015

FASCICULE N° 1 : MODALITÉS DE PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS (CF. NORME 1)

Le fascicule « États financiers » décline les dispositions normatives relatives à la norme 1 « Les états financiers » du recueil des normes comptables des établissements publics. Il présente pour chaque ligne du bilan et du compte de résultat les numéros des comptes du Plan de comptes commun qui y sont associés. Seuls les comptes de classe 8 ne sont pas mentionnés. Exclusivement employés dans l'annexe, ces comptes ainsi que leur fonctionnement sont décrits dans le fascicule relatif aux « engagements à mentionner dans l'annexe » qui décline la norme n° 13.

Ce fascicule comporte deux annexes :

- l'annexe 1 comporte la maquette du bilan,
- l'annexe 2 présente la maquette du compte de résultat.

SECTION 1 : LE BILAN

En comparaison avec la maquette de bilan présentée dans la norme 1, la maquette proposée dans ce fascicule comporte 1 ligne modifiée et 3 lignes supplémentaires.

1. A l'actif

La ligne « Charges constatées d'avance » est complétée de la mention « dont primes de remboursement des emprunts ».

2. Au passif

Les trois lignes ajoutées sont :

- Fonds propres des fondations
- Écarts de réévaluation
- Provisions réglementées

3. Commentaires sur des postes particuliers

A l'actif comme au passif, les lignes des maquettes dédiées aux opérations sur dispositifs d'intervention ne peuvent être renseignées, aucun compte spécifique n'ayant été créé dans le plan de comptes commun pour comptabiliser ces opérations. En effet, les opérations pour comptes de tiers, qu'elles soient issues de dispositifs d'intervention, de conventions de mandat, ou d'autres situations, sont à comptabiliser dans les comptes de racine 467x "Autres comptes débiteurs ou créditeurs". Les opérations issues de dispositifs d'intervention ne pouvant être isolées, le paramétrage informatique d'édition du bilan devra être spécifique à chaque entité pour les 2 lignes suivantes :

- à l'actif : Créances correspondant à des opérations pour comptes de tiers (dispositifs d'intervention),
- au passif : Dettes correspondant à des opérations pour comptes de tiers (dispositifs d'intervention).

4. Opérations spécifiques liées à des postes du passif

COMPTE 106. RÉSERVES

Les réserves sont des résultats excédentaires affectés durablement à l'établissement jusqu'à décision contraire de l'organe délibérant (conseil d'administration). Les comptes de réserves sont le plus souvent utilisés dans les deux situations suivantes :

- au moment de l'affectation du résultat (l'affectation du résultat de l'exercice N est enregistrée comptablement sur l'exercice N+1) ;
- en cas de prélèvement sur fonds propres (financement interne ou externe).

Le compte 106 se subdivise comme suit :

1061. Réserve légale (*compte réservé aux Établissements publics d'aménagement et aux EPIC*)

10611. Réserve légale proprement dite (*compte réservé aux filiales*)

10612. Plus-values nettes à long terme

1062. Réserves indisponibles (*compte réservé aux filiales*)

1063. Réserves statutaires ou contractuelles (*compte réservé aux filiales*)

1064. Réserves réglementées (*compte réservé aux Établissements publics d'aménagement, aux EPIC ainsi qu'aux Établissements publics fonciers*)

10641. Plus-values nettes à long terme

10643. Réserves consécutives à l'octroi de subventions d'investissement

10648. Autres réserves réglementées

1068. Autres réserves

10681. Réserves de propre assureur

10682. Réserves facultatives

10688. Réserves diverses

COMPTE 10681. RÉSERVES DE PROPRE ASSUREUR

La réserve de propre assureur est destinée à couvrir la part de risque non couverte par les assurances, lorsque ce risque est éventuel. La dotation au compte 10681 est décidée par le conseil d'administration lors de l'affectation des résultats.

Technique comptable

Débit compte 12 « Résultat de l'exercice »

Crédit compte 10681 « Réserves de propre assureur »

COMPTE 10682. RÉSERVES FACULTATIVES

Le compte 10682 « Réserves facultatives » enregistre les résultats excédentaires maintenus en fonds propres par l'établissement. Son solde présente le montant cumulé de ces résultats.

Les commentaires infra relatifs au compte 12 expliquent le processus d'affectation.

Technique comptable

Débit compte 12 « Résultat de l'exercice »

Crédit compte 10682 « Réserves facultatives »

COMPTE 10688. RÉSERVES DIVERSES

Même fonctionnement que ci dessus.

COMPTE 11. REPORT A NOUVEAU (SOLDE CREDITEUR OU DEBITEUR)

Le compte 11 se subdivise comme suit :

110. Report à nouveau (solde créditeur)

115. Résultat sous contrôle de tiers financeur (*compte réservé aux fondations universitaires*)

119. Report à nouveau (solde débiteur)

Le report à nouveau est le résultat ou la partie du résultat dont l'affectation définitive en fonds propres a été ajournée par le conseil d'administration. C'est le cas notamment quand le solde des comptes de réserves est inférieur au déficit de l'exercice. Le conseil d'administration peut ainsi décider de ne pas apurer le résultat déficitaire par les réserves et d'imputer le déficit en report à nouveau dans l'attente du prochain résultat comptable. Un bénéfice peut également être imputé en report à nouveau (cf. infra compte 12).

Les comptes de report à nouveau peuvent également être impactés par les changements de méthodes comptables et de corrections d'erreurs.

Les comptes 106x, 11x peuvent être réduits (débutés) en cas de prélèvements sur ressources accumulés

La réduction du niveau courant des ressources :

Les organismes sont essentiellement financés par une subvention pour charge de service public (SCSP) ou par la perception de taxes affectées. La réduction de ces financements au cours de l'exercice se matérialise par une réduction de ressources. (réduction des versements de la SCSP ou plafonnement d'une taxe affectée au cours de l'année). Dans cette hypothèse, aucune comptabilisation spécifique n'est à prévoir.

Le prélèvement spécifique sur les ressources accumulées :

Le prélèvement sur des ressources antérieurement accumulées de l'organisme peut être annuel ou pluriannuel et génère un ou plusieurs flux de sortie de trésorerie. Le prélèvement est imputé en priorité sur le report à nouveau créditeur et à défaut sur le poste « autres réserves » de l'organisme.

A) Le prélèvement sur ressources antérieurement accumulées est annuel et versé au cours de l'année N :

La loi de finances prévoit un prélèvement sur un organisme de 30 K€ en N.

– **Le montant du prélèvement sur ressources accumulées est inférieur ou égal au solde du report à nouveau :**

1) A la réception de la notification (dès publication de la loi de finances) :

Débit 110 " Report à nouveau (solde créditeur) : 30 K€

Crédit 44341 "opérations particulières avec l'Etat et les entités publiques - prélèvement sur ressources accumulées": 30 K€

2) Lors du versement du prélèvement :

Débit 44341 "opérations particulières avec l'Etat et les entités publiques - prélèvement sur ressources accumulées" : 30 K€

Crédit 5X "compte de disponibilités" : 30 K€

– **Ou le montant du prélèvement sur ressources accumulées est supérieur au solde du report à nouveau :**

1) A la réception de la notification (dès publication de la loi de finances) :

Débit 110 " Report à nouveau (solde créditeur) : 10 K€ (à hauteur du report à nouveau)

Débit 1068X "Autres réserves" : 20 K€ (montant du prélèvement sur ressources accumulées - montant du report à nouveau)

Crédit 44341 "opérations particulières avec l'Etat et les entités publiques - prélèvement sur ressources accumulées" : 30 K€

2) Lors du versement du prélèvement :

Débit 44341 "opérations particulières avec l'Etat et les entités publiques - prélèvement sur ressources accumulées" : 30 K€

Crédit 5X "compte de disponibilités" : 30 K€

B) Le prélèvement sur ressources antérieurement accumulées est pluriannuel et versé au cours des années N, N+1, N+2 :

La loi de finances prévoit trois prélèvements annuels de 20 K€ en N, N+1, et N+2.

L'année de l'application de la loi, la somme des prélèvements contribue à la réduction des fonds propres pour le montant total du prélèvement, en contrepartie d'une réduction de la trésorerie versée au cours de l'exercice N et de la constatation d'un passif pour la partie restant à verser au cours des exercices « N+1 » et « N+2 ». La comptabilisation en passif non financier se justifie car les trois conditions suivantes sont remplies :

- il existe une obligation de l'organisme vis-à-vis de tiers se rattachant à l'exercice clos ;
- il est certain ou probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire pour éteindre l'obligation vis-à-vis du tiers ;
- le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.

Afin de suivre le passif défini en loi de finances, une information dédiée doit être mentionnée en annexe, par le biais du tableau des dettes de l'organisme qui distingue les dettes à un an, à plus d'un an et cinq ans au plus, et à plus de cinq ans. Un modèle du tableau des dettes est proposé dans le fascicule 1 de l'instruction comptable commune (modalités de présentation des états financiers).

- **En année N : constatation du prélèvement sur ressources antérieurement accumulées**

La loi de finances prévoit trois prélèvements annuels de 20 K€ chacun.

1) A la réception de la notification (dès publication de la loi de finances) :

- **Le montant du prélèvement sur ressources accumulées est inférieur ou égal au solde du report à nouveau :** (constat du prélèvement annuel et du passif ultérieur).

Débit 110 " Report à nouveau (solde créditeur) : 60 K€

Crédit 44341 "opérations particulières avec l'Etat et les entités publiques - prélèvement sur ressources accumulées" : (montant du prélèvement sur ressources accumulées) : 60 K€

- **Ou le montant du prélèvement sur ressources accumulées est supérieur au solde du report à nouveau :**

Débit 110 " Report à nouveau (solde créditeur): 10 K€ (à hauteur du report à nouveau)

Débit 1068X "Autres réserves" : 50 K€ (montant du prélèvement sur ressources accumulées - montant du report à nouveau)

Crédit 44341 "opérations particulières avec l'Etat et les entités publiques - prélèvement sur ressources accumulées" : 60 K€

2) Lors du versement du prélèvement en N :

Débit 44341 "opérations particulières avec l'Etat et les entités publiques - prélèvement sur ressources accumulées" : 20 K€

Crédit 5X "compte de disponibilités" : 20 K€

- **En années N +1 et N +2 :** versement du prélèvement sur ressources antérieurement accumulées constaté au cours de l'année N

Débit 44341 "opérations particulières avec l'Etat et les entités publiques - prélèvement sur ressources accumulées" : 20 K€

Crédit 5X "compte de disponibilités" : 20 K€

COMPTE 12. RESULTAT DE L'EXERCICE (BENEFICE OU PERTE)

Le compte 12 se subdivise comme suit :

120. Résultat de l'exercice (bénéfice)

129. Résultat de l'exercice (perte)

Le compte 12 fait apparaître le résultat de l'exercice, calculé par différence entre les produits et les charges de l'exercice. Du point de vue comptable, l'excédent net total (ou la perte nette totale) de l'exercice est égal au solde du compte 12. L'affectation du résultat de l'exercice N est enregistrée comptablement sur l'exercice N+1. Les conditions d'affectation du résultat de l'exercice précédent sont fixées par délibération du conseil d'administration.

Un résultat bénéficiaire doit être en priorité affecté à l'apurement du solde débiteur du compte 119 "Report à nouveau débiteur".

Technique comptable**Détermination du résultat****a) Cas d'un résultat excédentaire**

Débit comptes de classe 7

Crédit comptes de classe 6

Crédit 120 « Résultat de l'exercice (bénéfice) »

b) Cas d'un résultat déficitaire

Débit comptes de classe 7

Débit 129 « Résultat de l'exercice (perte) »

Crédit comptes de classe 6

Affectation du résultat**a) Exemple d'affectation d'un résultat excédentaire selon les conditions d'affectation précisées par l'organe délibérant**

Débit 120 « Résultat de l'exercice (bénéfice) »

Crédit 119 « Report à nouveau (solde débiteur) » dans la limite du solde débiteur de ce compte afin d'apurer le ou les déficit(s) des exercices précédents

Crédit 110 « Report à nouveau (solde créditeur) » pour la part du résultat dont l'affectation a été ajournée par le conseil d'administration

Crédit 106x « Réserves » pour la part du résultat affectée aux réserves

b) Exemple d'affectation d'un résultat déficitaire selon les conditions d'affectation précisées par l'organe délibérant

Débit 110 « Report à nouveau (solde créditeur) » dans la limite du solde créditeur du report à nouveau

Débit 119 « Report à nouveau (solde débiteur) » pour le surplus

Crédit 129 « Résultat de l'exercice (perte) »

Si l'organisme ne dispose pas d'un compte de report à nouveau créditeur, l'imputation du résultat déficitaire doit être effectuée sur les réserves :

Débit 106x « Réserves » dans la limite du solde créditeur des réserves

Débit 119 « Report à nouveau (solde débiteur) » pour le surplus

Crédit 129 « Résultat de l'exercice (perte) »

COMPTE 89. BILAN

Le compte 89 se subdivise comme suit :

890. Bilan d'ouverture

891. Bilan de clôture

Les comptes 890 « Bilan d'ouverture » et 891 « Bilan de clôture » constituent un moyen de vérifier l'égalité entre le bilan d'ouverture de l'exercice N et le bilan de clôture de l'exercice N-1, et donc de s'assurer du respect du principe d'intangibilité du bilan d'ouverture : « Le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent ».

Remarque importante : En pratique, tous les systèmes d'information gèrent la clôture des comptes et leur ré-ouverture. Les écritures comptables sont ainsi générées automatiquement, sans manipulation particulière.

COMPTE 890. BILAN D'OUVERTURE

Lors de l'ouverture des comptes de l'exercice N+1, il convient de ré-ouvrir chaque compte de bilan avec le solde qu'il présentait à la clôture de l'exercice N. L'ensemble des soldes des comptes de classes 1 à 5 est repris en contrepartie du compte 890 « Bilan d'ouverture ». Ce compte est débité par le crédit des comptes dont le solde est créditeur et il est crédité par le débit des comptes dont le solde est débiteur.

Technique comptable

Débit comptes 1x à 5x (comptes dont le solde est débiteur)

Crédit 890 « Bilan d'ouverture »

ou

Débit 890 « Bilan d'ouverture »

Crédit comptes 1x à 5x (comptes dont le solde est créditeur)

COMPTE 891. BILAN DE CLOTURE

A la clôture, tous les comptes de bilan doivent être soldés : le compte 891 « Bilan de clôture » est débité par le crédit des comptes dont le solde est débiteur et il est crédité par le débit des comptes dont le solde est créditeur.

Technique comptable

Débit comptes 1x à 5x (comptes dont le solde est créditeur)

Crédit 891 « Bilan de clôture »

ou

Débit 891 « Bilan de clôture »

Crédit comptes 1x à 5x (comptes dont le solde est débiteur)

SECTION 2 : LE COMPTE DE RESULTAT

En comparaison avec la maquette de compte de résultat présentée dans la norme 1, la maquette proposée dans ce fascicule comporte 2 lignes supplémentaires.

1. Au niveau des charges

La ligne "Engagements à réaliser sur fonds dédiés (Fondations)" a été ajoutée, elle comprend les comptes de racine 689x.

2. Au niveau des produits

La ligne "Report des ressources non utilisées des exercices antérieurs (Fondations)" a été ajoutée, elle comprend les comptes de racine 789x.

3. Commentaires sur des postes particuliers

Certaines lignes de la maquette, en charges comme en produits, ne peuvent être renseignées, aucun compte spécifique n'ayant été créé dans le plan de comptes commun pour comptabiliser ces natures d'opérations qui ne peuvent donc être individualisées. Le paramétrage informatique d'édition du compte de résultat sera spécifique à chaque entité pour les lignes suivantes :

♦ Dans la partie relative aux **charges de fonctionnement**, la ligne concernée est la ligne « Intéressement et participation » (incluse dans les charges de personnel) : cette ligne comprend notamment les sommes dues au titre de l'intéressement qui seront comptabilisées dans une subdivision du compte 648 « Autres charges de personnel » selon un paramétrage spécifique décidé par l'établissement.

♦ Dans la partie concernant les **charges d'intervention** sont concernées les lignes :

- Charges résultant de la mise en jeu de la garantie de l'organisme,
- Dotations aux provisions et dépréciations.

♦ Dans la partie dédiée aux **produits de fonctionnement**, il s'agit des lignes :

- Produits de la fiscalité affectée : des propositions de comptes sont précisées dans la maquette, elles seront à modifier/enrichir via le paramétrage fixé par l'entité.

- Produits perçus en vertu d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public : dans le cadre d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public, le concessionnaire peut être amené à reverser certaines sommes à l'organisme concédant, celui-ci enregistrera alors ces produits dans le compte de classe 7 approprié, il n'existe pas de compte dédié pour ce cas de figure, l'organisme est libre dans l'imputation comptable du produit.

♦ Enfin, au sein des **produits financiers**, la ligne " Produits nets sur cessions des immobilisations financières " ne peut être renseignée, la cession d'immobilisations financières faisant intervenir le compte 756 « Produits des cessions d'éléments d'actif », compte générique pour toutes les cessions d'éléments d'actif.

SECTION 3 : L'ANNEXE

Cette section ne traite pas des comptes de classe 8. Ces comptes font l'objet d'un fascicule dédié, le fascicule relatif aux « engagements à mentionner dans l'annexe » qui décline la norme n° 13.

L'annexe est une composante à part entière des états financiers de l'organisme. A ce titre, elle est obligatoire.

Au-delà de certaines informations générales ou transverses qu'elle met en exergue, l'annexe :

- complète et commente les informations fournies par le bilan et le compte de résultat ;
- délivre des informations, notamment littéraires, concernant des éléments non comptabilisés. Ainsi, dès lors qu'ils ne répondent pas aux critères de comptabilisation (notamment le critère d'évaluation fiable), les éléments significatifs font l'objet d'une mention en annexe.

Les éléments ne sont mentionnés dans l'annexe que s'ils répondent aux critères de significativité définis par l'organisme.

Une information doit figurer dans l'annexe si elle est significative, c'est à dire si son absence est susceptible d'influencer le jugement des tiers sur la situation financière et patrimoniale de l'organisme. Le seuil de signification d'une information détermine donc le choix des informations à communiquer. Le caractère significatif est à apprécier au cas par cas en fonction des particularités de l'organisme ; il peut être analysé sur la base de critères qualitatifs et/ou quantitatifs.

A titre d'exemple, il est possible de considérer qu'une information est significative dès lors qu'elle répond à l'une des conditions suivantes :

- le poste représente un certain pourcentage du total du bilan (a minima entre 5 et 10%) ;
- la variation représente entre 10 et 20% du montant total du poste ;
- le montant considéré représente plus de 10% du bénéfice net.

Un seuil de signification défini pour un poste ne peut pas être généralisé à l'ensemble des postes du bilan et du compte de résultat.

L'agent comptable et les services ordonnateurs participent conjointement à l'élaboration de l'annexe afin de présenter une information financière fiable, intelligible et pertinente, notamment par le biais d'explications littéraires expliquant les choix de gestion effectués (choix des méthodes d'évaluation et d'estimation, hypothèses retenues, choix des durées d'amortissements, application éventuelle de la méthode de comptabilisation des immobilisations corporelles par composants).

Il n'existe pas de règle générale d'élaboration de l'annexe. En effet, son contenu est lié à l'activité de l'organisme et doit être analysé au regard du principe d'importance relative. De ce fait, la liste des informations recensées dans ce document n'est ni exhaustive, ni obligatoire. Il est toutefois possible d'organiser l'annexe selon les thématiques définies par les dispositions normatives :

- les faits caractéristiques de l'exercice,
- les principes, règles et méthodes comptables,
- les notes sur le bilan,
- les notes sur le compte de résultat,
- les autres informations, telles que par exemple, *les événements postérieurs à la clôture, les engagements financiers, les filiales et participations, ...*

La maquette de l'annexe proposée dans ce fascicule reprend ces différentes thématiques de façon exhaustive. Cependant, toutes les rubriques n'ont pas vocation à être remplies par chacun des organismes. A contrario, une information ne figurant pas dans la maquette mais présentant une importance significative pour un organisme doit être développée dans l'annexe de ses états financiers. Par ailleurs l'agent comptable indexe tout document qu'il estime utile à la compréhension des états financiers (éclairages sur la politique de l'établissement, données d'analyse financière, éléments de comptabilité analytique, etc).

Une information doit figurer dans l'annexe si :

- elle peut influencer le jugement et les décisions des tiers vis-à-vis de l'organisme, c'est-à-dire qu'elle est susceptible de modifier leur jugement sur les comptes. Avant d'écarter une information, il convient de s'assurer dans la mesure du possible qu'elle ne sera utile à aucun lecteur extérieur.

- elle permet de comprendre les comptes annuels de l'entité.

L'annexe est un document qui évolue d'année en année : un élément intégré dans l'annexe en année N en raison de son caractère significatif peut ne pas devoir être repris en annexe des états financiers N+1.

Si des comptes consolidés sont établis, l'annexe des comptes consolidés est indépendante de celle des comptes sociaux, aucun renvoi entre ces deux documents n'est admis. Les organismes qui établissent, de par la loi ou volontairement, des comptes consolidés, sont soumis aux dispositions de l'instruction n° 08-017-M9 du 3 avril 2008 relative aux comptes consolidés des établissements publics nationaux.

L'annexe peut comporter des tableaux s'il s'avère que cette présentation est la plus adaptée (par exemple en fonction du nombre d'éléments à analyser) ; le nombre de tableaux doit être limité.

SOUS-SECTION 1 : FAITS CARACTÉRISTIQUES DE L'EXERCICE

Les faits caractéristiques mentionnés correspondent aux événements ayant conduit à des incidences comptables pendant l'exercice (évolutions de structures, mise en place d'un service facturier, changement de périmètre de compétence fonctionnelle ou géographique, activité de l'exercice). Ils peuvent également concerner l'évolution des éléments liés aux fonds propres (financements reçus) et à la structure financière (emprunts, endettement), etc.

SOUS-SECTION 2 : PRINCIPES, RÈGLES ET MÉTHODES COMPTABLES

Cette partie permet de présenter succinctement les principes généraux appliqués par l'entité (sans pour autant citer les différents principes comptables tels que l'indépendance des exercices, l'image fidèle, etc). Ainsi, les modes et méthodes d'évaluation appliqués aux divers postes du bilan et du compte de résultat doivent être indiqués. Pour autant, cette partie décrit des principes généraux. Elle n'a pas vocation à fournir une explication détaillée. L'ensemble des explications et justifications des choix de l'organisme sera présenté dans les notes individuelles portant sur chacun des postes du bilan et du compte de résultat.

1. Principes et méthodes d'évaluation

Lorsque plusieurs méthodes comptables sont envisagées (notamment lorsque les normes définissent une méthode préférentielle et d'autres méthodes alternatives), il est nécessaire que l'organisme présente en annexe la méthode qu'il a retenue et, si besoin, justifie son choix, particulièrement lors de l'utilisation d'une méthode alternative à la méthode préférentielle.

2. Comparabilité des comptes

La qualité des comptes est une exigence constitutionnelle³ qui doit répondre notamment aux objectifs⁴ suivants :

- les comptes doivent être conformes aux règles et procédures en vigueur ;
- ils doivent être établis selon des méthodes permanentes dans le but d'assurer leur comparabilité, cette dernière s'appliquant aux états financiers d'entités différentes ainsi qu'aux états financiers de la même entité dans le temps.

Par ailleurs, l'information financière doit être utile à la prise de décision, aussi bien pour le gestionnaire public que pour les autres utilisateurs (contrôleur budgétaire, ministère de tutelle, Etat, etc). A ce titre, seules des informations comparables entre plusieurs entités ou, pour un même organisme, comparables sur plusieurs exercices permettent d'assurer la pertinence des choix effectués.

De ce fait, la production d'une information comparative retraitée (ICR ou comptes *pro forma*) répond à des objectifs de comparabilité de données comptables suite à des variations de méthodes comptables, ou encore, lors de corrections d'erreur. Quelle que soit la nature du changement, l'information *pro forma* correspond au retraitement des données comptables antérieures concernées (actif, passif, situation nette et/ou compte de résultat).

Dans tous les cas (changements de méthodes comptables ou correction d'erreurs), l'annexe des états financiers présente ces changements et corrections ayant eu lieu au cours de l'exercice. Les états financiers des exercices ultérieurs ne doivent pas reproduire ces informations.

a) Changement de méthodes comptables

• Lorsqu'un changement de méthode comptable⁵ est effectué par l'organisme, celui-ci mentionne en annexe les informations suivantes :

- ✓ la nature du changement de méthode comptable ;
- ✓ pour l'exercice en cours et pour l'exercice antérieur, dans la mesure du possible, le montant de l'ajustement pour chaque poste affecté des états financiers.

• Lorsque ce changement est imposé par un texte applicable à l'organisme, celui-ci indique en outre les informations suivantes :

- ✓ le texte imposant le changement ;
- ✓ le cas échéant, le fait que le changement de méthode comptable est mis en œuvre conformément à des dispositions spécifiques ainsi que leur description.

• Si le changement est décidé par l'organisme, celui-ci rappelle les raisons pour lesquelles l'application de la nouvelle méthode comptable fournit des informations plus fiables et plus pertinentes.

Au titre de l'information comparative, l'annexe des états financiers de l'exercice N (premier exercice de la nouvelle méthode comptable) présente les éléments de l'exercice N-1 comme si cette nouvelle méthode comptable avait été appliquée au moyen du retraitement des éléments concernés (actif, passif, fonds propres ou compte de résultat).

Si l'application rétrospective est impraticable, le changement de méthode comptable est appliqué de manière prospective et l'organisme indique les circonstances qui ont mené à cette situation ainsi que la date de début de l'application du changement de méthode comptable.

b) Changement d'estimations comptables

L'organisme fournit des informations sur la nature et le montant de tout changement d'estimation comptable ayant une incidence sur l'exercice en cours, ou dont il est prévu qu'il aura une incidence sur des exercices ultérieurs, sauf lorsqu'il est impraticable d'estimer l'incidence sur les exercices futurs.

Si le montant de l'incidence sur les exercices ultérieurs n'est pas indiqué parce que l'estimation est impraticable, cette situation est mentionnée en annexe.

c) Corrections d'erreurs

Une erreur est une omission ou une inexactitude des états financiers de l'organisme portant sur un ou des exercices. Elle est corrigée de manière rétrospective dans les états financiers de l'exercice au cours duquel elle a été découverte. Au titre de l'information comparative retraitée, l'exercice antérieur est présenté corrigé de cette erreur. Lorsqu'une correction d'erreur est effectuée par l'organisme, celui-ci mentionne en annexe les informations suivantes :

- la nature de l'erreur d'un exercice antérieur ;
- pour l'exercice antérieur, dans la mesure du possible, le montant de la correction pour chaque poste concerné des états financiers ;
- le montant de la correction au début de l'exercice.

³ Article 47-2 de la Constitution.

⁴ Les six objectifs recherchés par la qualité des comptes sont définis dans l'article 57 du décret n° 1246-2016 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP).

⁵ Pour plus d'information sur les changements de méthodes comptables, les changements d'estimations comptables et les corrections d'erreur, il convient de se reporter au fascicule n° 14 déclinant la norme du RNCEP.

Si le retraitement rétrospectif est impraticable pour l'exercice antérieur, la correction est effectuée uniquement dans l'exercice au cours duquel elle a été découverte. L'organisme mentionne en annexe les circonstances qui ont mené à cette situation ainsi qu'une description de la manière et de la date à partir de laquelle l'erreur a été corrigée.

SOUS-SECTION 3 : NOTES RELATIVES AUX POSTES DE BILAN

1. Actif immobilisé

L'annexe des états financiers présente des tableaux faisant apparaître, par catégorie d'immobilisations, les éléments expliquant les variations de patrimoine de l'organisme.

Un modèle de tableau est proposé ci-après en sous-section 6.

Ainsi, pour chaque catégorie d'immobilisation, une information est fournie concernant :

- les informations générales suivantes :
 - ✓ les modes et méthodes d'évaluation appliqués à la date de comptabilisation initiale et à la date de clôture ;
 - ✓ les méthodes ou conventions d'évaluation utilisées pour déterminer la valeur brute comptable des immobilisations ;
 - ✓ les amortissements (les modes d'amortissement, les taux d'amortissements et les durées d'amortissements utilisés) ;
 - ✓ les dépréciations éventuelles (montants des dépréciations comptabilisées ou reprises ainsi que les événements qui ont conduit à comptabiliser ou à reprendre les dépréciations).
- les mouvements ayant affecté chaque catégorie d'immobilisation pendant l'exercice :
 - ✓ les entrées,
 - ✓ les sorties (cessions ou mises au rebut).

Dans le cas d'actifs incorporels et corporels acquis ou produits conjointement pour un coût global, l'annexe doit apporter des précisions sur la nature, le montant et le traitement de ces biens. Le coût de l'immobilisation est indiqué en distinguant la partie financée par l'organisme et la partie financée par les autres partenaires.

De plus, selon les catégories d'immobilisations, certaines informations spécifiques sont nécessaires.

a) Immobilisations incorporelles

- Méthode utilisée pour la comptabilisation des dépenses de recherche et des coûts de développement et, si ces dépenses ne sont pas activées, montant comptabilisé en charges ;
- Coûts de développement : indication des éléments constitutifs des coûts de développement (par exemple brevets, logiciels, site internet) et indication de la dérogation aux règles d'amortissement des coûts de développement si les durées d'amortissement pratiquées sont supérieures à 5 ans ;
- Fonds commercial : indication des éléments constitutifs du fonds commercial ;
- Charges financières incluses dans le coût d'acquisition ou de production : La méthode comptable adoptée pour les coûts d'emprunt doit être explicitement mentionnée en annexe.
- Immobilisations incorporelles en cours de production : pour chaque catégorie d'immobilisation, une information est fournie sur le montant des dépenses comptabilisées au titre des immobilisations incorporelles en cours de production.

b) Immobilisations corporelles

- Les informations sont présentées selon les catégories d'immobilisations corporelles contrôlées par l'organisme. Des paragraphes spécifiques sont notamment dédiés aux :
 - ✓ immobilisations mises à la disposition de l'organisme (dont les actifs reçus ou transférés dans le cadre de transferts entre entités du secteur public),
 - ✓ immobilisations contrôlées conjointement,
 - ✓ immobilisations antérieurement non comptabilisées en raison de situations particulières : les immobilisations corporelles faisant l'objet d'une opération de régularisation comptable et pour lesquelles l'établissement est confronté au cas exceptionnel d'impossibilité d'obtention d'une évaluation fiable de leur valeur d'entrée (valeur vénale ou coût de remplacement), une information appropriée, justifiant cette situation, est fournie dans l'annexe.

Le cas échéant, en fonction des informations disponibles et de leur significativité :

- Charges financières incluses dans le coût d'acquisition ou de production : la méthode comptable adoptée pour les coûts d'emprunt doit être explicitement mentionnée en annexe.
- Méthode comptable retenue pour les coûts estimés de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de sites.

- Immobilisations corporelles en cours de production : pour chaque catégorie d'immobilisation, une information est fournie sur le montant des dépenses comptabilisées au titre des immobilisations corporelles en cours de production.
- Valeur comptable des immobilisations corporelles temporairement inutilisées ;
- Valeur brute comptable des immobilisations corporelles entièrement amorties et encore en usage ;
- Valeur brute comptable, les amortissements et éventuelles dépréciations, des immobilisations corporelles inutilisées et prêtes à être sorties du bilan.

Spécificités liées aux biens historiques et culturels (BHC)

- Méthodes de comptabilisation des biens historiques et culturels et des dépenses ultérieures associées, notamment les modalités de :
 - ✓ détermination de la valeur lors de la comptabilisation initiale ;
 - ✓ comptabilisation à la date de clôture (amortissement et dépréciation des dépenses ultérieures immobilisées).
- S'agissant des biens historiques et culturels comptabilisés pour une valeur symbolique, une information qualitative appropriée est donnée en annexe, avec notamment leurs principales caractéristiques et, le cas échéant, la description et le montant des travaux engagés lors de dépenses ultérieures.
- Par ailleurs, si l'entité le décide, une valeur différente de celle comptabilisée à l'actif du bilan peut être mentionnée pour information (à titre d'exemples, valeur de marché si elle est connue, valeur d'assurance, etc.). Cette information est nécessairement complétée de la date à laquelle l'évaluation a été réalisée.
- En cas d'altération partielle notable du bien historique et culturel, une information appropriée est donnée en annexe.
- Pour un bien historique et culturel entré officiellement dans un processus de cession, à la clôture de l'exercice au cours duquel le bien devient juridiquement cessible, une information relative à la procédure engagée et à la valeur vénale estimée du bien concerné est donnée. Si l'aliénation du bien est abandonnée (dans le cadre d'une procédure formalisant sans équivoque cette décision), une information adéquate est donnée en annexe.

c) Immobilisations financières

- Méthodes d'évaluation appliquées aux titres de participations, aux créances rattachées et aux autres immobilisations financières ainsi que les méthodes utilisées pour le calcul des dépréciations ;
- Méthode retenue, lors de la comptabilisation initiale, pour enregistrer les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes ;
- Utilisation de la dérogation pour l'évaluation à la clôture des titres en cas de baisse anormale et momentanée de leur valeur ;
- Méthodes d'évaluation des titres (premier entré - premier sorti, ou coût moyen pondéré) en matière de cessions ;
- Méthode suivie pour la présentation des résultats de cession au compte de résultat. S'il est significatif, un commentaire du résultat de cession des immobilisations financières ;
- Titres immobilisés de l'activité de portefeuille (TIAP) : Valeur estimative du portefeuille de TIAP selon les critères d'évaluation retenus et explications sur la variation de la valeur globale de ce portefeuille entre l'ouverture et la clôture de l'exercice. Un modèle de tableau est proposé ci-après en sous-section 6.
- Etat des échéances des créances et des prêts à la clôture en distinguant les échéances à plus d'un an et les échéances à moins d'un an. Un modèle de tableau est proposé ci-après en sous-section 6.
- Engagements de versement de prêts.

Spécificités liées aux filiales et participations

Lorsqu'un organisme possède des filiales et des participations, que les entités concernées relèvent du droit public ou du droit privé, une information spécifique doit être fournie en annexe des états financiers. Cette information peut être donnée sous forme de tableau ou dans les différentes rubriques intéressées des notes du bilan. Un modèle de tableau des filiales et participations est proposé ci-après en sous-section 6.

L'information doit porter sur la forme du contrôle exercé, le niveau du contrôle (notamment la part assurée par l'organisme dans la gouvernance de l'entité), ainsi que le montant des apports de fonds effectués par l'organisme au bénéfice de l'entité.

d) Amortissements et dépréciations de l'actif immobilisé

Les dotations aux amortissements et les dépréciations sont présentées dans les rubriques auxquelles elles se rapportent selon qu'elles revêtent un caractère de fonctionnement, d'intervention ou financier. Selon le même principe, les reprises d'amortissements, de provisions et de dépréciations sont présentées en produits de fonctionnement ou en produits financiers.

Amortissements

Pour chaque catégorie d'immobilisations, une information est fournie pour les actifs amortissables.

L'information porte sur les méthodes utilisées :

- ✓ les modes d'amortissement utilisés ;
- ✓ les taux d'amortissement ainsi que la durée d'amortissement utilisés ;
- ✓ le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) est incluse la dotation aux amortissements ;
- ✓ la nature et l'incidence d'un changement d'estimation comptable ayant un impact significatif sur l'exercice en cours ou sur les exercices ultérieurs (durée de l'amortissement, mode d'amortissement, valeur résiduelle, coûts estimés de démantèlement, d'enlèvement et de restauration des sites, durée d'utilité).

Dans le cas des immobilisations décomposables, cette information est déclinée par composants.

Dépréciations

Un actif ne fait l'objet d'un test de dépréciation (Cf. Fascicule relatif aux immobilisations corporelles qui décline la norme n° 6) que si, au cours de l'exercice, est intervenu un fait extraordinaire et ponctuel susceptible d'entraîner sa dépréciation.

Pour les dépréciations de montant significatif, comptabilisées ou reprises au cours de l'exercice, une information est fournie sur :

- ✓ les événements et circonstances qui ont conduit à comptabiliser ou à reprendre la dépréciation,
- ✓ le montant de la dépréciation comptabilisée ou reprise ainsi que la méthode de calcul utilisée,
- ✓ la valeur actuelle retenue : valeur vénale ou valeur d'usage ; si la valeur vénale est retenue, une information est donnée sur la base utilisée pour déterminer ce prix (par référence à un marché actif ou de toute autre façon) ; si la valeur d'usage est retenue, les modalités de détermination de celle-ci doivent être indiquées ;
- ✓ le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) est incluse la dépréciation.

2. Stocks et en-cours

L'annexe fait état des méthodes retenues pour la comptabilisation des stocks. Un modèle de tableau de variations de stocks est proposé ci-après en sous-section 6.

- Méthodes d'évaluation des stocks : évaluation du coût d'entrée des stocks acquis à titre onéreux, produits, acquis par voie d'échange, acquis à titre gratuit, reçus à titre d'apport en nature, ...
- Méthodes de détermination du coût des stocks :
 - ✓ coût réel, pour les éléments identifiables (ou non fongibles),
 - ✓ premier entré - premier sorti ou coût moyen pondéré, pour les éléments interchangeables (ou fongibles),
 - ✓ méthode du coût standard ou méthode du prix de détail, pour les stocks produits par l'organisme.
- Valeur brute comptable globale et valeur brute comptable par catégories appropriées à l'activité de l'entité.
- Méthodes utilisées pour le calcul des dépréciations, leur montant par catégorie (dont les montants à l'ouverture et à la clôture).
- Charges financières incluses dans le coût d'acquisition ou de production : la méthode comptable adoptée pour les coûts d'emprunt doit être explicitement mentionnée en annexe.
- Une information dédiée aux stocks de quotas d'émission de gaz à effet de serre et aux certificats d'économies d'énergie (CEE) est fournie en annexe. Cette thématique est développée en sous-section 5.

3. Créances

L'annexe présente une information sur les créances détenues par l'organisme en distinguant les créances par leur nature et leur échéance (moins d'un an ou plus d'un an). Un modèle de tableau est proposé ci-après en sous-section 6.

L'information fournie porte sur :

- ✓ les méthodes d'évaluation des créances (lors de leur comptabilisation initiale et à la clôture) ;
- ✓ les montants des dépréciations éventuelles (comptabilisées ou reprises) ainsi que les méthodes utilisées.
- l'indication des créances représentées par des effets de commerce (compte 413 « Clients - Effets à recevoir sur ventes de biens ou de prestations de services »).
- l'information sur les décisions d'apurement de créances par nature de décision (admissions en non-valeur, remises gracieuses).
- les précisions sur la nature, le montant et l'échéance de la créance résultant du report en arrière des déficits si celle-ci est significative (pour les organismes soumis à l'impôt sur les sociétés).

4. Valeurs mobilières de placement et disponibilités

Ces actifs donnent lieu à une information spécifique, portant notamment sur la politique générale définie par l'organisme en matière de gestion de trésorerie et de placement, le cadre législatif et réglementaire ainsi que les éventuelles dérogations obtenues.

Concernant les valeurs mobilières de placement détenues, une information est fournie concernant :

- ✓ la nature / le type de valeurs mobilières de placement détenues,
- ✓ les méthodes d'évaluation appliquées,
- ✓ les méthodes utilisées pour le calcul des dépréciations et leur montant par catégories,
- ✓ la valeur de marché à la clôture des valeurs mobilières de placement, ainsi qu'une information sur les plus-values latentes, le cas échéant par catégorie de valeurs mobilières,
- ✓ l'indication de la différence entre l'évaluation figurant au bilan et le prix du marché pour les titres ou parts cotés en Bourse.

Une information dédiée aux disponibilités représentant des effets de commerce (comptes 511.3 « Effets à l'encaissement » et 511.4 « Effets à l'escompte ») est présentée, si besoin, dans l'annexe.

5. Financements reçus

L'annexe indique les caractéristiques des principaux financements dont l'organisme bénéficie (financements en cours ou nouveaux financements de l'exercice). L'information présentée doit distinguer les financements de l'actif émanant de l'État de ceux émanant d'autres tiers. Ces informations peuvent être données sous forme de tableau, un modèle est proposé ci-après en sous-section 6.

L'état de suivi des financements des actifs contient :

- le solde des financements à l'ouverture, les mouvements de l'exercice et le solde à la date de clôture ;
- le détail des variations de valeurs des financements :
 - ✓ les reprises de financements résultant d'amortissements sur les actifs financés ;
 - ✓ les reprises résultant de dépréciations sur les actifs financés ;
 - ✓ les reconstitutions de financements résultant des reprises de dépréciations sur les actifs financés ;
 - ✓ les reprises résultant de sorties du bilan des actifs financés (cessions ou mises au rebut).

6. Provisions

a) Provisions réglementées (pour les seuls organismes autorisés à comptabiliser des provisions réglementées)

- Description de la situation ayant conduit à la comptabilisation de provisions réglementées ;
- Méthodes utilisées pour le calcul des provisions, leur montant par catégorie, notamment concernant la provision pour hausse de prix, les amortissements dérogatoires ;

Un modèle de tableau est proposé ci-après en sous-section 6.

b) Provisions pour risques et charges

Pour chaque catégorie de provision, une information est fournie concernant la nature, les méthodes de calcul et le montant des provisions constituées par l'organisme. Un modèle de tableau est proposé ci-après en sous-section 6.

Ainsi, pour chaque catégorie de provision doivent être mentionnés :

- ✓ les montants à l'ouverture et à la clôture ;
- ✓ les provisions constituées au cours de l'exercice ;
- ✓ les montants repris car utilisés au cours de l'exercice ;
- ✓ les montants repris parce que devenus sans objet.

Pour les risques et charges provisionnés pour des montants individuellement significatifs, une information est fournie sur :

- ✓ la nature de l'obligation et l'échéance attendue des dépenses provisionnées ;
- ✓ la méthode d'évaluation retenue en cas d'utilisation d'une méthode d'évaluation statistique ;

- ✓ les incertitudes relatives à l'évaluation ou aux échéances de ces dépenses, en précisant le cas échéant les hypothèses ayant conduit à l'estimation ;
- ✓ le montant de tout remboursement attendu, ainsi que de l'actif comptabilisé au titre de ce remboursement.

Dans le cas exceptionnel où aucune évaluation fiable du montant de l'obligation ne peut être réalisée, les informations suivantes doivent être fournies :

- ✓ description de la nature de ce passif ;
- ✓ indication des raisons ne permettant pas d'évaluer de façon fiable la sortie de ressources ou l'échéance de l'obligation.

S'il n'est pas possible de fournir l'une des informations requises citées infra, il doit en être fait mention. Il s'agit des cas exceptionnels où l'indication de tout ou partie d'une information requise causerait un préjudice sérieux à l'entité dans un litige l'opposant à des tiers sur le sujet faisant l'objet de la provision ou du passif éventuel. L'information se limite alors à des renseignements sur la nature générale du litige et la raison pour laquelle toute précision est omise.

Une information spécifique est fournie concernant le montant des provisions comptabilisées au titre des :

- ✓ pensions, compléments de retraite et indemnités assimilées ;
- ✓ droits à congés, comptes épargne-temps (CET), heures supplémentaires et heures complémentaires.

7. Dettes

a) Généralités applicables à tous les postes de dettes

L'annexe présente une information sur les dettes de l'organisme, classée selon la durée restant à courir jusqu'à leur échéance en distinguant les dettes à un an au plus, à plus d'un an et cinq ans au plus, et à plus de cinq ans. Un modèle de tableau est proposé ci-après en sous-section 6. Cette information porte sur :

- les modes et méthodes d'évaluation appliqués, notamment mode de conversion des emprunts et dettes libellés en devises ;
- l'indication du montant de certaines dettes, notamment les dettes représentées par des effets de commerce (comptes 403 « Fournisseurs - effets à payer » et 405 « Fournisseurs d'immobilisations - Effets à payer ») ;
- l'indication, pour chacun des postes relatifs aux dettes, de celles garanties par des sûretés réelles données ;
- les précisions sur les quotas de gaz à effet de serre à acquérir (paragraphe dédié en sous-section 5) ;
- les charges à payer :
 - ✓ la nature et le montant des charges à payer comptabilisées au titre des droits à congés, des comptes épargne-temps (CET), des heures supplémentaires et des heures complémentaires doivent être présentés. Concernant le cas particulier des droits à congés des enseignants et des enseignants chercheurs, qui, en l'absence de suivi, ne peuvent donner lieu à la comptabilisation d'un passif dans la mesure où aucune évaluation fiable du montant de l'obligation ne peut être réalisée, il convient alors de mentionner toute information permettant d'appréhender l'incidence de la non comptabilisation.
 - ✓ les charges à payer rattachées aux autres postes de dettes sont mentionnées dès lors qu'elles sont significatives.

b) Spécificités des dettes financières et instruments financiers à terme

Pour les organismes autorisés à recourir à l'emprunt, l'annexe présente une information sur les dettes financières et les instruments financiers à terme selon leur nature :

- Les emprunts :
 - ✓ Caractéristiques des emprunts simples et des emprunts représentés par des titres en mentionnant leur montant, leur durée, les conditions financières et les frais accessoires ainsi que les modalités de remboursement du capital.
 - ✓ Variations des montants des emprunts durant l'exercice présentées dans un tableau.
 - ✓ Montant restant dû à la clôture et flux de trésorerie à venir au cours des exercices ultérieurs.
- Les opérations de couverture :
 - ✓ Information sur les stratégies de couverture poursuivies et les éléments couverts.
 - ✓ Éléments d'information sur les risques de marché (notamment risque de taux, risque de change, risque de liquidité) auxquels l'organisme est exposé.

- ✓ Instruments financiers à terme utilisés (nature et volume des contrats en cours).
- ✓ La valeur de marché de ces instruments financiers à terme et de la dette couverte est donnée dans une même note afin de faire apparaître l'efficacité de la couverture mise en place.

• Les opérations en position ouverte isolée :

Lorsqu'une opération est considérée comme étant en position ouverte isolée, la valeur de marché de l'instrument financier à terme est communiquée.

8. Autres informations concernant le bilan

Dès lors qu'elle est significative, une information est fournie en annexe concernant les charges et produits constatés d'avance, les produits à recevoir ou les charges à payer.

Par ailleurs, lors d'une transaction conclue en monnaies étrangères, une information est mentionnée en annexe concernant la nature, le montant et le traitement comptable des écarts de conversion en euros.

SOUS-SECTION 4 : NOTES RELATIVES AUX POSTES DU COMPTE DE RESULTAT

1. Produits de fonctionnement

Les informations suivantes sont mentionnées en annexe :

- Les méthodes d'évaluation appliquées, notamment les informations relatives aux contrats à long terme (Cf paragraphe dédié en sous-section 5) ;
- S'ils sont significatifs, les produits relatifs à des exercices antérieurs.
- Les produits de fonctionnement provenant de la mise à disposition de personnel.
- Des précisions sur la nature, le montant et le traitement des quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun.
- Les prix de cession d'éléments d'actif.
- Les reprises sur amortissements, dépréciations et provisions de montant relativement important (pour les provisions, indication des montants de provisions repris car utilisés et repris car non utilisés). Cf modèle de tableau proposé ci-après en sous-section 6.
- S'ils sont significatifs, des précisions sur la nature, le montant et le traitement comptable des transferts de charges de fonctionnement.

2. Charges de fonctionnement

- Méthodes d'évaluation appliquées ;
- Montant détaillé des frais accessoires d'achat lorsqu'ils n'ont pas été enregistrés dans les comptes de charges par nature prévus à cet effet ;
- Montant total des honoraires des commissaires aux comptes figurant au compte de résultat de l'exercice, en séparant les honoraires facturés au titre du contrôle légal des comptes (ou des comptes consolidés) de ceux facturés au titre des conseils et prestations de services entrant dans les diligences directement liées à la mission de contrôle légal des comptes. Si cette indication est fournie dans l'annexe des éventuels comptes consolidés incluant l'établissement, elle ne doit pas figurer dans l'annexe des comptes annuels ;
- Montant global des dépenses de recherche et des coûts de développement comptabilisés en charges de l'exercice ;
- Si elles sont significatives, les charges relatives à des exercices antérieurs, notamment les charges afférentes aux annulations de titres ;
- S'agissant des charges de personnel, l'annexe distingue les charges afférentes aux rémunérations du personnel et les autres charges de personnel. Le montant des charges de retraite supportées dans l'exercice doit également être mentionné ;
- Précisions sur la nature, le montant et le traitement des quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun ;
- Valeurs comptables des éléments d'actif cédés ;
- Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions de montant relativement important.

3. Charges d'intervention

Pour cette nature de charges, l'annexe doit indiquer leur répartition par catégorie de bénéficiaires.

4. Produits financiers

- Méthodes d'évaluation appliquées ;
- Produits financiers de caractère exceptionnel ;
- S'ils sont significatifs, les produits relatifs à des exercices antérieurs ;
- Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions de montant relativement important ;
- S'ils sont significatifs, précisions sur la nature, le montant et le traitement comptable des transferts de charges financières.

5. Charges financières

- Méthodes d'évaluation appliquées ;
- Si elles sont significatives, les charges relatives à des exercices antérieurs ;
- Charges financières de caractère exceptionnel ;
- Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions de montant relativement important.

6. Impôts et taxes (notamment pour les organismes soumis à l'impôt sur les sociétés)

- Indication des règles d'assujettissement aux impôts et taxes, des bases et taux d'imposition, crédits d'impôts, avoirs fiscaux et imputations diverses ;
- Indication et justification des changements de méthodes et de règles liées à la fiscalité applicable à l'organisme, des changements d'options fiscales ;
- Indication de l'incidence sur le résultat de l'exercice de toute modification d'impôts votée entre les dates de clôture et d'arrêté des comptes ;
- Impact sur le résultat des changements d'estimations comptables effectués au cours de l'exercice (application prospective) ;
- Indication de la créance résultant du report en arrière des déficits si celle-ci est significative ;
- Information sur la situation fiscale différée ou latente : indication des accroissements et des allègements de la dette future d'impôt provenant des décalages dans le temps entre le régime fiscal et le traitement comptable de produits ou de charges et, lorsqu'ils sont d'un montant exceptionnel, de ceux dont la réalisation est éventuelle.

SOUS-SECTION 5 : AUTRES INFORMATIONS

Cette partie regroupe généralement les informations ne concernant pas des postes précis.

1. Événements postérieurs à la clôture

Les événements post-clôture sont tous les événements intervenant entre la date de la clôture de l'exercice et la date d'arrêté des comptes annuels et qui sont susceptibles d'avoir un impact sur la situation économique et financière de l'organisme. Ce sujet fait l'objet d'un développement spécifique dans le fascicule 15 déclinant la norme n° 15 « Les événements postérieurs à la clôture ».

2. Engagements hors bilan

Les entités doivent également fournir en annexe une information relative aux engagements et aux opérations hors bilan dès lors qu'ils sont significatifs et que leur connaissance est nécessaire à l'appréciation de la situation financière de l'entité. Ce sujet fait l'objet d'un développement spécifique dans le fascicule déclinant la norme n° 13 « Les engagements à mentionner dans l'annexe ».

3. Effectifs

Normalement, les informations concernant les effectifs relèvent du rapport de présentation ou de gestion établi par l'ordonnateur. Cependant, si cela est possible, une information peut être retracée dans l'annexe sur ce sujet, notamment en ce qui concerne la ventilation par catégories des effectifs qui peut être indiquée en équivalents temps plein travaillé (ETPT) au 31 décembre de l'exercice selon la répartition suivante :

- emplois rémunérés par l'établissement, sous statut de droit public ou de droit privé :
 - ✓ titulaires
 - ✓ non titulaires

- emplois mis à disposition de l'organisme (rémunérés par l'État, d'autres collectivités ou organismes) :
 - ✓ rémunérés par l'État
 - ✓ rémunérés par d'autres collectivités ou organismes

L'information relative au personnel à temps plein et à temps partiel peut également être mentionnée.

4. Contrats à long terme

De par leur nature pluriannuelle, les contrats à long terme nécessitent un suivi particulier couvrant plusieurs exercices. L'annexe des états financiers doit donc fournir une information spécifique et complète afin de faciliter leur suivi.

Pour chaque catégorie de contrats, l'organisme précise :

- ✓ la méthode utilisée pour déterminer le pourcentage d'avancement des contrats en cours ;
- ✓ le montant des produits du contrat comptabilisés en produits de l'exercice ;
- ✓ les méthodes utilisées pour déterminer les produits du contrat comptabilisés au cours de l'exercice ;
- ✓ lorsque l'organisme a reçu l'autorisation d'emprunter, par catégorie de contrats, la méthode d'imputation des charges financières dans les charges liées aux contrats ;
- ✓ le montant des provisions pour pertes à terminaison ainsi que leur variation au cours de l'exercice ;
- ✓ lorsque l'entité n'est pas en mesure d'estimer la perte de façon raisonnable : la mention du risque additionnel mesuré par rapport à l'hypothèse de perte la plus faible ou la mention de l'existence et de la nature de l'incertitude ;
- ✓ en cas de changements de méthodes ou d'estimation, la prise en compte éventuelle, pour la détermination de l'effet du changement de méthode, de l'estimation du résultat à terminaison à la clôture de l'exercice du changement ;
- ✓ le montant total des coûts encourus et des excédents comptabilisés (moins les pertes comptabilisées) jusqu'à la date considérée ;
- ✓ le montant des avances reçues ;
- ✓ le montant des retenues : les retenues correspondent au montant des *facturations intermédiaires* qui ne sont pas payées avant que certaines conditions spécifiées dans le contrat n'aient été satisfaites ou avant que certains défauts n'aient été rectifiés.

Les *facturations intermédiaires* sont les montants de produits du contrat facturés pour les travaux exécutés sur un contrat, qu'elles aient ou non été réglées par le tiers. Les *avances* sont les montants des produits du contrat reçus par l'organisme avant que les travaux correspondants n'aient été exécutés.

- ✓ le montant brut dû par les tiers pour les travaux ou prestations du contrat, en tant qu'actif (créance de l'organisme). Ce montant est obtenu grâce au calcul suivant :

Montant net des coûts encourus

+ les excédents comptabilisés

- la somme des déficits comptabilisés et des facturations intermédiaires pour tous les contrats en cours pour lesquels les coûts encourus plus les excédents comptabilisés à recouvrer sous la forme de produits du contrat (moins les déficits comptabilisés) dépassent les facturations intermédiaires.

- ✓ le montant brut dû aux tiers pour les travaux ou prestations du contrat, en tant que passif (dette de l'organisme). Ce montant est obtenu grâce au calcul suivant :

Montant net des coûts encourus

+ les excédents comptabilisés

- la somme des déficits comptabilisés et des facturations intermédiaires pour tous les contrats en cours pour lesquels les facturations intermédiaires dépassent les coûts encourus plus les excédents comptabilisés à recouvrer sous la forme de produits du contrat (moins les déficits comptabilisés).

5. Contrats concourant à la réalisation d'un service public

Les contrats concourant à la réalisation d'un service public permettent à un organisme de rendre des services publics aux usagers en faisant participer d'autres entités, privées ou publiques selon les cas, à la réalisation, à la construction, au développement ou au financement de biens permettant de fournir un service public directement ou par l'intermédiaire de ces tiers qui en assurent alors, en outre, l'exploitation.

Les actifs et les passifs provenant de contrat concourant à la réalisation d'un service public font l'objet de développements individualisés dans l'annexe des états financiers de l'organisme partenaire. Les informations fournies sur les éléments provenant des contrats concourant à la réalisation d'un service public sont a minima celles qui seraient requises si ces éléments ne provenaient pas de ces contrats.

a) Informations sur les méthodes comptables

L'annexe fait état des méthodes suivies pour comptabiliser les actifs et les passifs provenant des contrats concourant à la réalisation d'un service public, notamment en matière de détermination du coût d'entrée et d'amortissement. Il est précisé selon quelle méthode les obligations d'entretien à la charge des tiers sont prises en considération pour estimer les durées d'utilisation des biens.

b) Informations sur les données comptables

Dans la mesure où des lignes distinctes sont utilisées pour identifier les immobilisations provenant de ces contrats, les tableaux de variation des valeurs brutes et des amortissements font état de ces lignes au même titre que les autres catégories d'immobilisations.

L'information donnée en annexe mentionne les variations spécifiques telles que : la remise à des cocontractants de biens précédemment gérés directement par l'organisme, la reprise sous gestion directe de l'organisme de biens précédemment sous contrat.

Les informations concernant les dettes financières provenant de ces contrats sont de même nature que celles requises pour les autres catégories de dettes financières. Elles peuvent dès lors inclure l'échéancier des dettes, la nature des taux d'intérêt (fixe, variable), les clauses de déchéance du terme, etc.

L'information sur la variation de la situation nette entre l'ouverture et la clôture de l'exercice est également précisée.

Enfin, l'information relative aux montants éventuellement provisionnés à la date de clôture de l'exercice au titre de ces contrats, notamment ceux relatifs aux ruptures anticipées des contrats, est fournie conformément aux dispositions de la norme 12 « Les passifs non financiers ».

c) Autres informations

L'organisme :

- ventile selon les échéances des contrats la valeur nette comptable des biens à la clôture de l'exercice ;
- indique les contrats conclus pour lesquels les investissements correspondants n'ont pas encore été reflétés à son bilan en application des dispositions prévues aux paragraphes 2.2. « Fiabilité de l'évaluation » et 2.3. « Equipements en cours de construction » de la norme n° 18 ;
- mentionne les dettes financières qui résulteront des contrats conclus et pour lesquels les investissements ne sont pas encore inscrits à son bilan ainsi que les augmentations de situation nette qui proviendront de la réalisation des investissements ;
- indique les montants autres que ceux liés aux dettes financières qui seront dus par lui sur la durée résiduelle des contrats ;
- indique la valeur comptable dans ses comptes, à la date de clôture de l'exercice, des biens pour lesquels le tiers est tenu d'une obligation de maintien en bon état ;
- indique les indemnités et autres montants qu'il aura à payer à l'issue des contrats lors de la reprise des biens ;
- décrit les modalités de fixation des indemnités qui seraient à sa charge en cas de ruptures anticipées des contrats à son initiative ;
- indique pour les concessions terminées l'absence de nouveau contrat de concession.

6. Quotas d'émission de gaz à effet de serre et certificats d'économies d'énergie (CEE)

Conformément aux dispositions du protocole de Kyoto relatif aux changements climatiques, un mécanisme d'échanges des droits d'émission des gaz à effet de serre a été défini afin de réguler les activités économiques polluantes et ainsi, de lutter contre le réchauffement climatique. Les exploitants de sites polluants sont dénommés « assujettis ». En début d'exercice, les organismes « assujettis » reçoivent des quotas d'émission de gaz à effet de serre et lors de leur activité annuelle, les consomment.

Conformément aux dispositions de la norme 21 « Les quotas d'émission de gaz à effet de serre », l'annexe des états financiers d'un organisme doit fournir une information concernant les quotas reçus et consommés au titre de sa nature d'exploitant assujetti. De par leur nature, les quotas d'émission sont classés en stocks. L'annexe expose les mécanismes des systèmes d'échange des quotas d'émission et les traitements comptables associés.

Elle comprend :

- ✓ la description des mécanismes et les responsabilités associées de l'assujetti ;
- ✓ les évolutions par rapport à la période précédente, l'année du changement uniquement ;
- ✓ les hypothèses prises en compte pour l'évaluation du passif « quotas d'émission à acquérir » (obligation de restitution).

SOUS-SECTION 6 : MODELES

1. Tableau des provisions

Rubriques et postes	Solde à l'ouverture de l'exercice	Dotations de l'exercice	Reprises de l'exercice		Solde à la clôture de l'exercice
			Provision utilisée	Provision non utilisée	
Provisions réglementées Provisions pour reconstitution des gisements miniers et pétroliers Provisions pour investissement (participation des salariés) Provisions pour hausse des prix Provisions réglementées relatives aux autres éléments de l'actif Amortissements dérogatoires Provision spéciale de réévaluation Plus-values réinvesties (assimilées à des amortissements dérogatoires) Autres provisions réglementées					
Provisions pour risques Provisions pour litiges Provisions pour garanties données aux clients Provisions pour pertes sur marchés à terme Provisions pour amendes et pénalités Provisions pour pertes de change Provisions pour pertes sur contrat Provisions pour risque d'emploi Autres provisions pour risques					
Provisions pour charges Provisions pour pensions et obligations similaires Provisions pour restructurations Provisions pour impôts Provisions pour renouvellement des immobilisations (établissement concessionnaire) Provisions pour travaux à répartir Provisions pour gros entretien ou grandes révisions Provisions pour remises en état Provisions pour CET Provisions pour CET - Charges sociales et fiscales Provisions pour allocation perte d'emploi et indemnités de licenciement Autres provisions pour charges					
Total des provisions					

2. Tableau des dépréciations

Rubriques et postes	Solde à l'ouverture de l'exercice	Dotations de l'exercice	Reprises de l'exercice	Solde à la clôture de l'exercice
Dépréciations des immobilisations Dépréciations des stocks et en-cours Dépréciations des comptes de tiers Dépréciations des comptes financiers				
Total des dépréciations				

3. Tableau des variations de stocks

Numéro de compte	Nature des stocks et des en-cours	Solde à l'ouverture de l'exercice	Variations des stocks en augmentation (Entrées)	Variations des stocks en diminution (Sorties)	Solde à la clôture de l'exercice
30	Animaux et végétaux				
31	Matières premières et fournitures				
32	Autres approvisionnements				
33	En-cours de production de biens				
34	En-cours de production de services				
35	Stocks de produits				
37	Stocks de marchandises				
38	Stocks en voie d'acheminement, mis en dépôt ou donnés en consignation				
	Total des stocks				

4. Tableau des immobilisations

Rubriques et postes	Valeur brute au début de l'exercice	Augmentations		Diminutions		Valeur brute à la fin de l'exercice
		Par virement de poste à poste	Acquisitions / Mises à disposition / Transferts	Par virement de poste à poste	Cessions / Mises au rebut	
Immobilisations incorporelles Frais d'établissement Frais de recherche et développement Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires Droit au bail Fonds commercial Autres immobilisations incorporelles						
Immobilisations corporelles Terrains Constructions Installations techniques, matériels, et outillage Collections Biens historiques et culturels (dont dépenses ultérieures) Autres immobilisations corporelles						
Immobilisations mises en concession						
Immobilisations corporelles en cours						
Immobilisations grevées de droits						
Immobilisations corporelles (Biens vivants)						
Participations et créances rattachées à des participations Titres de participation Parts dans des entreprises liées et créances sur des entreprises liées (filiale) Autres formes de participation Créances rattachées à des participations Créances rattachées à des sociétés en participation Versement à effectuer sur titres de participation non libérés						
Autres immobilisations financières Titres immobilisés autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille (droit de propriété) Titres immobilisés (droit de créance) Titres immobilisés de l'activité de portefeuille Prêts Dépôts et cautionnements versés Autres créances immobilisées						
TOTAUX						

5. Tableau des amortissements

Rubriques et postes	Cumulés au début de l'exercice	Augmentations (dotations de l'exercice)	Diminutions (amortissements afférents aux éléments de l'actif sortis)	Cumulés à la fin de l'exercice
Immobilisations incorporelles Frais d'établissement Frais de recherche et développement Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires Droit au bail Fonds commercial Autres immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles Terrains Constructions Installations techniques, matériels, et outillage Collections Dépenses ultérieures sur biens historiques et culturels Autres immobilisations corporelles				
Immobilisations mises en concession				
Immobilisations corporelles en cours				
Immobilisations grevées de droits				
Immobilisations corporelles (Biens vivants)				
Participations et créances rattachées à des participations Titres de participation Parts dans des entreprises liées et créances sur des entreprises liées (filiale) Autres formes de participation Créances rattachées à des participations Créances rattachées à des sociétés en participation Versement à effectuer sur titres de participation non libérés				
Autres immobilisations financières Titres immobilisés autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille (droit de propriété) Titres immobilisés (droit de créance) Titres immobilisés de l'activité de portefeuille Prêts Dépôts et cautionnements versés Autres créances immobilisées				
TOTAUX				

6. Tableau des financements de l'actif

Rubriques et postes	Cumul au début de l'exercice	Augmentations		Diminutions			Cumul à la fin de l'exercice
		Financements reçus	Financements reconstitués suite à la reprise de la dépréciation de l'actif financé	Reprise suite à l'amortissement de l'actif financé	Reprise suite à la dépréciation de l'actif financé	Reprise suite à la cession ou mise au rebut de l'actif financé	
FINANCEMENTS DE L'ACTIF PAR L'ÉTAT Financements non rattachés à un actif Financements rattachés à un actif - Contrepartie et financement des actifs mis à disposition des établissements - Contrepartie et financement des actifs remis en pleine propriété - Financement des autres actifs : <i>État</i> <i>Agence nationale de la recherche (ANR) - IA</i> <i>Autres</i>							
FINANCEMENTS DE L'ACTIF PAR DES TIERS AUTRES QUE L'ÉTAT Financements non rattachés à un actif - Régions - Départements - Communes et groupements de communes - Autres collectivités et établissements publics - Union Européenne - Autres organismes - Autres Financements rattachés à un actif - Régions - Départements - Communes et groupements de communes - Autres collectivités et établissements publics - Union Européenne - Autres organismes - Autres							
TOTAUX							

7. Tableau des filiales et participations

Filiales et participations (1)			
A. Renseignements concernant I _____ _____ _____ _____			

8. Tableau des créances

Rubriques et postes	Montant	Degré de liquidité de l'actif	
		Echéance à 1 an au plus	Echéance à plus d'1 an
Créances de l'actif immobilisé - Créances rattachées à des participations - Prêts - Autres créances immobilisées Créances de l'actif circulant - Créances sur des entités publiques (Etat, autres entités publiques) des organismes internationaux et la Commission européenne - Créances clients et comptes rattachés - Créances sur les redevables (produits de la fiscalité affectée) - Avances et acomptes versés sur commandes - Créances correspondant à des opérations pour comptes de tiers (dispositifs d'intervention) - Créances sur les autres débiteurs - Charges constatées d'avance (dont primes de remboursement des emprunts)			
TOTAUX			

9. Tableau des dettes

Rubriques et postes	Montant	Degré d'exigibilité du passif		
		Echéance à 1 an au plus	Echéance à plus d'1 an et 5 ans au plus	Echéance à plus de 5 ans
Dettes financières - Emprunts obligataires - Emprunts souscrits auprès des établissements financiers - Dettes financières et autres emprunts Dettes non financières - Dettes fournisseurs et comptes rattachés - Dettes fiscales et sociales - Avances et acomptes reçus - Dettes correspondant à des opérations pour comptes de tiers (dispositifs d'intervention) - Dettes liée au prélèvement sur ressources accumulées - Autres dettes non financières - Produits constatés d'avance				
TOTAUX				

10. Tableaux des Titres immobilisés de l'activité de portefeuille (TIAP)

a) Valeur estimative des TIAP

Exercice	Montant à l'ouverture de l'exercice			Montant à la clôture de l'exercice		
	Valeur comptable brute	Valeur comptable nette	Valeur estimative	Valeur comptable brute	Valeur comptable nette	Valeur estimative
Décomposition de la valeur estimative						
Fractions du portefeuille évaluées :						
- au coût de revient						
- au cours de bourse						
- d'après la situation nette						
- d'après la situation nette réestimée						
- d'après une valeur de rendement ou de rentabilité						
- d'après d'autres méthodes (à préciser)						
Valeur estimative du portefeuille						

b) Variation de la valeur des TIAP

Valeur du portefeuille	Valeur comptable nette	Valeur estimative
Mouvements de l'exercice		
Montant à l'ouverture de l'exercice		
Acquisition de l'exercice		
Cession de l'exercice (en prix de vente)		
Reprises de dépréciations sur titres cédés		
Plus-values sur cessions de titres :		
- détenus au début de l'exercice		
- acquis dans l'exercice		
Variation de la dépréciation du portefeuille		
Autres variations de plus-values latentes :		
- sur titres acquis dans l'exercice		
- sur titres acquis antérieurement		
Autres mouvements comptables (à préciser)		
Montant à la clôture de l'exercice		

SOUS-SECTION 7 : RAPPROCHEMENT DES DONNEES COMPTABLES ET BUDGETAIRES

Conformément aux dispositions du décret 2012-1246 du 12 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, le cadre budgétaire et comptable défini aux chapitres 1 des titres I et III borne l'action publique. La comptabilité des organismes comprend notamment :

- une comptabilité budgétaire, qui retrace l'ouverture et la consommation des autorisations d'engager et de payer. Elle rend compte de l'utilisation des crédits, et, le cas échéant, des emplois mis à la disposition des ordonnateurs.
- une comptabilité générale, fondée sur le principe des droits et obligations. Elle retrace l'ensemble des mouvements affectant le patrimoine, la situation financière et le résultat.

La coexistence de ces deux comptabilités distinctes (comptabilité budgétaire et comptabilité d'exercice) conduit, pour les organismes concernés, à :

- faire figurer dans l'annexe un tableau présentant l'articulation entre les résultats de la comptabilité d'exercice et de la comptabilité budgétaire de l'organisme (« Tableau de synthèse budgétaire et comptable ») ;
- faire apparaître, dans un tableau de synthèse, les principaux engagements budgétaires relatifs à des opérations pour lesquelles le service fait n'est pas intervenu.

Le « tableau de synthèse budgétaire et comptable » figure dans le Recueil des règles budgétaires des organismes.

SOUS-SECTION 8 : LE TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

Le tableau des flux de trésorerie est destiné à expliquer la variation de trésorerie de l'exercice et à retracer l'origine de cette trésorerie, en la rattachant à différents flux (flux de trésorerie liée à l'activité, aux opérations d'investissement et aux opérations de financement) ; il reprend ainsi toutes les opérations de l'exercice qui se sont traduites par des mouvements de trésorerie, que ces flux soient entrants (encaissements) ou sortants (décaissements).

La variation de trésorerie, différence entre la trésorerie d'ouverture et la trésorerie de clôture, est ainsi justifiée et décomposée via le tableau des flux de trésorerie (présentée en page suivante).

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE	EXERCICE N	EXERCICE N-1
<u>FLUX DE TRESORERIE LIES A L'ACTIVITE</u>		
ENCAISSEMENTS		
Produits sans contrepartie directe : subventions et produits assimilés		
Produits avec contrepartie directe : produits directs d'activité		
DECAISSEMENTS		
Charges de fonctionnement		
Charges de personnel		
Charges de fonctionnement (hors charges de personnel)		
Charges d'intervention : dispositifs pour compte propre		
TOTAL (I)		
<u>FLUX DE TRESORERIE LIES AUX OPERATIONS D'INVESTISSEMENT</u>		
ENCAISSEMENTS		
Cessions d'immobilisations incorporelles		
Cessions d'immobilisations corporelles		
Cessions d'immobilisations financières		
Autres opérations		
DECAISSEMENTS		
Acquisitions d'immobilisations incorporelles		
Acquisitions d'immobilisations corporelles		
Acquisitions d'immobilisations financières		
Autres opérations		
TOTAL (II)		
<u>FLUX DE TRESORERIE LIES AUX OPERATIONS DE FINANCEMENT</u>		
ENCAISSEMENTS		
Dotations en capitaux propres		
Emissions d'emprunts		
Autres opérations		
DECAISSEMENTS		
Remboursements d'emprunts		
Autres opérations		
TOTAL (III)		
<u>FLUX DE TRESORERIE LIES AUX OPERATIONS GEREES POUR LE COMPTE D'ORGANISMES TIERS</u>		
ENCAISSEMENTS		
DECAISSEMENTS		
TOTAL (IV)		
VARIATION DE TRESORERIE (V= I+II+III+IV)		
TRESORERIE A L'OUVERTURE		
TRESORERIE A LA CLOTURE		

SECTION 4 : LA BALANCE DES VALEURS INACTIVES

Conformément à l'article 200 du décret n°1246-2016 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP), les organismes doivent comptabiliser les valeurs inactives. L'article 211 stipule par ailleurs que la balance des comptes des valeurs inactives est une composante du compte financier de l'entité.

1. Définition des valeurs inactives

Sont considérées comme valeurs inactives :

- certaines valeurs, autres que numéraire (ex : dépôts sous forme de titres, objets précieux appartenant à des tiers), n'entrant pas dans le patrimoine de l'organisme et qui ne doivent donc pas être comprises dans les éléments de la situation active et passive de l'organisme ;
- des supports de différente nature, qui n'acquièrent de valeur nominale que lorsqu'ils sont mis en circulation pour la rémunération d'une prestation de service de l'établissement (tickets de cantine, droits d'entrée, cartes de photocopie, etc.).

Les valeurs inactives sont, suivant leur nature, comptabilisées pour un montant déterminé comme suit, quelle que soit l'opération dont elles sont l'objet :

- effets de commerce : montant ;
- timbres, tickets et carte d'abonnement divers : valeur faciale ou valeur d'émission définie par l'organe délibérant de l'organisme ;
- objets précieux : 1 € par objet ou exceptionnellement valeur résultant d'une estimation officielle ;
- autres valeurs inactives ne comportant pas d'indication de valeur : 1 € unitaire.

2. Comptabilisation des valeurs inactives

La comptabilité des valeurs inactives doit traduire les quantités physiques et décrire les mouvements concernant ces supports. Ainsi, les stocks de valeurs inactives doivent être faire l'objet d'un suivi extra-comptable en nombre (et non en valeur) sur une fiche dédiée pour chacun des tarifs pratiqués. Les mouvements des valeurs inactives s'effectuent entre les « parties intéressées », c'est à dire les services ou les personnes morales et physiques intervenant dans l'exécution des opérations :

- l'agence comptable ;
- les correspondants ou intermédiaires divers (régisseurs) ;
- les clients (par exemple les élèves ou les déposants).

Les valeurs inactives sont suivies via les trois comptes de racine 86 « Valeurs inactives » existants :

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

Chaque compte est subdivisé en fonction des différentes natures de valeurs inactives détenues par l'organisme. Si une même valeur inactive a plusieurs valeurs faciales, le compte doit être subdivisé en conséquence et la balance comportera plusieurs lignes pour cette valeur inactive (une ligne par valeur faciale).

Les comptes 861 et 862 sont des comptes de position :

- le compte 861 retrace le nombre de titres et valeurs détenus dans les services de l'agent comptable ;
- le compte 862 informe sur le nombre de titres et valeurs déposés chez les correspondants (les inventaires des correspondants devront être annexés à la balance des valeurs inactives de l'organisme).

Le compte 863 est le compte de prise en charge.

Technique comptable**Prise en charge des valeurs par l'agent comptable**

Débit compte 861 « Titres et valeurs en portefeuille »

Crédit compte 863 « Compte de prise en charge »

Le solde débiteur du compte 861 correspond donc aux valeurs détenues par l'agent comptable.

Remise des valeurs aux régisseurs

Débit compte 862 « Titres et valeurs chez les correspondants »

Crédit compte 861 « Titres et valeurs en portefeuille »

Le solde débiteur du compte 862 correspond donc aux valeurs détenues par les régisseurs.

Les restitutions de valeurs par les régisseurs donnent lieu aux écritures inverses.

Les comptes de position 861x et 862x ne peuvent jamais être créditeurs.

Sorties définitives de valeurs

Débit compte 863 « Compte de prise en charge »

Crédit compte 861 « Titres et valeurs en portefeuille » si la remise de valeurs aux tiers, ou la sortie, est effectuée par l'agent comptable ;

OU Crédit compte 862 « Titres et valeurs chez les correspondants » si la remise de valeurs aux tiers, ou la sortie, est effectuée par un régisseur.

Les comptes de prise en charge 863x ne peuvent jamais être débiteurs.

Le solde créditeur du compte de prise en charge (863x) d'une valeur inactive déterminée doit toujours être égal à la somme des soldes débiteurs des comptes indiquant la position de cette valeur dans le portefeuille de l'agent comptable (861x) et chez ses correspondants ou régisseurs (862x).

Le suivi des comptes 86x va ainsi permettre de retracer dans la comptabilité tous les mouvements de valeurs :

- de réaliser d'abord la prise en charge des valeurs ;
- de préciser ensuite qui les détient ;
- de libérer enfin les comptables de la prise en charge initiale après réalisation des opérations ou restitution de valeurs.

A la clôture des comptes, mais aussi lors de chaque remise de service, la balance des comptes des valeurs inactives est établie (un modèle de balance est proposé ci-après).

Comptes	Prix unitaire	DEBITS						CREDITS						SOLDE			
		Bilan d'ouverture		Mouvements de l'exercice		Total		Bilan d'ouverture		Mouvements de l'exercice		Total		Débit		Crédit	
		Nombre	Montant	Nombre	Montant	Nombre	Montant	Nombre	Montant	Nombre	Montant	Nombre	Montant	Nombre	Montant	Nombre	Montant
861. Titres et valeurs en portefeuille																	
861.1 Tickets restaurant	10																
861.2 Cartes de photocopies	5																
861.3 Tickets de cantine																	
<i>Tickets de cantine vacataires</i>	3,5																
<i>Tickets de cantine titulaires</i>	5																
<i>Tickets de cantine extérieurs</i>	7																
861.4 Titres de transport																	
<i>Tickets zones 1 & 2</i>	2																
<i>Tickets zones 1 à 3</i>	3																
<i>Tickets zones 1 à 4</i>	3,5																
TOTAL COMPTE 861																	
862. Titres et valeurs chez les correspondants																	
862.1 Tickets restaurant	10																
862.2 Cartes de photocopies	5																
862.3 Tickets de cantine																	
<i>Tickets de cantine vacataires</i>	3,5																
<i>Tickets de cantine titulaires</i>	5																
<i>Tickets de cantine extérieurs</i>	7																
862.4 Titres de transport																	
<i>Tickets zones 1 & 2</i>	2																
<i>Tickets zones 1 à 3</i>	3																
<i>Tickets zones 1 à 4</i>	3,5																
TOTAL COMPTE 862																	
863. Comptes de prise en charge																	
863.1 Tickets restaurant	10																
863.2 Cartes de photocopies	5																
863.3 Tickets de cantine																	
<i>Tickets de cantine vacataires</i>	3,5																
<i>Tickets de cantine titulaires</i>	5																
<i>Tickets de cantine extérieurs</i>	7																
863.4 Titres de transport																	
<i>Tickets zones 1 & 2</i>	2																
<i>Tickets zones 1 à 3</i>	3																
<i>Tickets zones 1 à 4</i>	3,5																
TOTAL COMPTE 863																	

Système de base
MODÈLE DE BILAN

ACTIF	Exercice N			Exercice N-1
	Brut	Amortissements et dépréciations	Net	Net
ACTIF IMMOBILISE				
Immobilisations incorporelles	20*, 232*, 237*	280*, 290*, 2932		
Immobilisations corporelles				
Terrains	211*, 212	2811, 2812*, 2911*, 2912*		
Constructions	213*, 214	2813*, 2814*, 2913*, 2914*		
Installations techniques, matériels, et outillage	215*	2815*, 2915*		
Collections	216			
Biens historiques et culturels	217*	2817*		
Autres immobilisations corporelles	218*	2818*, 2918*		
Immobilisations mises en concession	22	282, 292		
Immobilisations corporelles en cours	231*, 235*	2931, 2935		
Avances et acomptes sur commandes	238*			
Immobilisations grevées de droits	24*			
Immobilisations corporelles (biens vivants)	25*	285*, 295*		
Immobilisations financières	26* (hors 269), 27* (hors 279)	296*, 297*		
TOTAL ACTIF IMMOBILISE				
ACTIF CIRCULANT				
Stocks	30*, 31*, 32*, 33*, 34*, 35*, 37*, 38	39*		
Créances				
Créances sur des entités publiques (Etat, autres entités publiques) des organismes internationaux et la Commission européenne	4411, 4417, 443* débiteurs, 4441, 4442, 4456*, 44581, 44582, 44583, 44586, 4487*			
Créances clients et comptes rattachés	411*, 412, 413, 416, 418*	491*		
Créances sur les redevables (produits de la fiscalité affectée)	4674 débiteur			
Avances et acomptes versés sur commandes	4091			
Créances correspondant à des opérations pour comptes de tiers (dispositifs d'intervention)	Paramétrage spécifique : 467x débiteur			
Créances sur les autres débiteurs	4094, 4096, 4098, 423, 425, 4287, 429*, 4387, 45 débiteurs, 462, 463, 465, 467* débiteurs hors 4674, 4687, 472*, 4735, 474 débiteur, 475, 478 débiteur	495*, 496*		
Charges constatées d'avance (dont primes de remboursement des emprunts)	486, 169			
TOTAL ACTIF CIRCULANT (HORS TRESORERIE)				
TRESORERIE				
Valeurs mobilières de placement	50*	590*		
Disponibilités	51* débiteurs, 53*, 54* débiteurs			
Autres	52 débiteur, 585 débiteur (seul cas possible)			
TOTAL TRESORERIE				
Comptes de régularisation	481*			
Ecart de conversion Actif	476*			
TOTAL GENERAL				

Système de base
MODÈLE DE BILAN

PASSIF	Exercice N	Exercice N-1
FONDS PROPRES		
Financements reçus		
Financement de l'actif par l'Etat	101, 104*	
Financement de l'actif par des tiers	13*	
Fonds propres des fondations	103*, 1054, 115, 19*	
Ecart de réévaluation	105* sauf 1054	
Réserves	106*	
Report à nouveau	11* sauf 115	
Résultat de l'exercice (bénéfice ou perte)	12*	
Provisions réglementées	14*	
TOTAL FONDS PROPRES		
PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES		
Provisions pour risques	151*	
Provisions pour charges	153, 154, 155, 156, 157*, 158*	
TOTAL PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES		
DETTES FINANCIERES		
Emprunts obligataires	161, 163	
Emprunts souscrits auprès des établissements financiers	164	
Dettes financières et autres emprunts	165*, 166*, 167*, 168*, 17*	
TOTAL DES DETTES FINANCIERES		
DETTES NON FINANCIERES		
Dettes fournisseurs et comptes rattachés	401*, 403, 404*, 405, 408*, 269, 279	
Dettes fiscales et sociales	421, 422, 424, 426, 427, 4282, 4284, 4286, 43* (sauf 4387), 442, 443* créiteurs, 4444, 4445, 4452, 4455*, 4457*, 44584, 44585, 44587, 446, 447*, 4482, 4486, 449	
Avances et acomptes reçus	4191, 4192, 4419	
Dettes correspondant à des opérations pour comptes de tiers (dispositifs d'intervention)	Paramétrage spécifique : 467x créiteur	
Autres dettes non financières	4196, 4197, 4198, 45créiteurs, 464, 466*, 467* créiteurs, 4686, 471*, 4731, 474 créiteur, 478 créiteur	
Produits constatés d'avance	487	
TOTAL DETTES NON FINANCIERES		
TRESORERIE		
Autres éléments de trésorerie passive	51* créiteurs, 52 créiteur, 54* créiteurs	
TOTAL TRESORERIE		
Comptes de régularisation	489	
Ecart de conversion Passif	477*	
TOTAL GENERAL		

Système de base
MODÈLE DE COMPTE DE RESULTAT

CHARGES	Exercice N	Exercice N-1
CHARGES DE FONCTIONNEMENT		
Achats	601*, 602*, 607, 608, 6091, 6092, 6097	
Consommation de marchandises et approvisionnements, réalisation de travaux et consommation directe de service par l'organisme au titre de son activité ainsi que les charges liées à la variation des stocks	603*, 604*, 605*, 606*, 6094, 6095, 6096, 6098, 61*, 62*	
Charges de personnel		
<i>Salaires, traitements et rémunérations diverses</i>	641*	
<i>Charges sociales</i>	645*	
<i>Intéressement et participation</i>	Subdivision du 648 dédiée à l'intéressement, 691	
<i>Autres charges de personnel</i>	647*, 648 (hors Subdivision du 648 dédiée à l'intéressement), 649	
Autres charges de fonctionnement (dont pertes pour créances irrécouvrables)	63*, 65* (hors 656 et 6573*)	
Dotations aux amortissements, dépréciations, provisions et valeurs nettes comptables des actifs cédés	68* (hors 686*), 656	
TOTAL CHARGES DE FONCTIONNEMENT		
CHARGES D'INTERVENTION		
Dispositif d'intervention pour compte propre		
<i>Transfert aux ménages</i>	65731	
<i>Transferts aux entreprises</i>	65732	
<i>Transferts aux collectivités territoriales</i>	65733	
<i>Transferts aux autres collectivités</i>	65734	
Charges résultant de la mise en jeu de la garantie de l'organisme	paramétrage spécifique à l'entité	
Dotations aux provisions et dépréciations	paramétrage spécifique à l'entité	
TOTAL CHARGES D'INTERVENTION		
Engagements à réaliser sur fonds dédiés (Fondations)	689*	
TOTAL CHARGES DE FONCTIONNEMENT ET D'INTERVENTION		
CHARGES FINANCIÈRES		
Charges d'intérêt	661*	
Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement	667	
Pertes de change	666	
Autres charges financières	664, 665, 668*	
Dotations aux amortissements, dépréciations et aux provisions financières	686*	
TOTAL CHARGES FINANCIERES		
Impôt sur les sociétés	695, 699	
RESULTAT DE L'ACTIVITE (BENEFICE)		
TOTAL CHARGES		

Système de base
MODÈLE DE COMPTE DE RESULTAT

PRODUITS	Exercice N	Exercice N-1
PRODUITS DE FONCTIONNEMENT		
Produits sans contrepartie directe (ou subventions et produits assimilés)		
Subventions pour charges de service public	7411	
Subventions de fonctionnement en provenance de l'Etat et des autres entités publiques	741* (hors 7411), 744*, 745, 748* (hors 7481 et 7482)	
Subventions spécifiquement affectées au financement de certaines charges d'intervention en provenance de l'Etat et des autres entités publiques	7573*	
Dons et legs	746	
Produits de la fiscalité affectée	73, 7481, 7482, 7571 + paramétrage spécifique	
Produits avec contrepartie directe (ou produits directs d'activité)		
Ventes de biens ou prestations de services	70*	
Produits de cessions d'éléments d'actif	756	
Autres produits de gestion	75* (hors 756, 7571 et 7573*)	
Production stockée et immobilisée	71*, 72*	
Produits perçus en vertu d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public	paramétrage spécifique à l'entité	
Autres produits		
Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions (produits de fonctionnement)	7811, 7815, 7816, 7817, 784*, 791	
Reprises du financement rattaché à un actif	7813	
Report des ressources non utilisées des exercices antérieurs (Fondations)	789*	
TOTAL PRODUITS DE FONCTIONNEMENT		
PRODUITS FINANCIERS		
Produits des participations et des prêts	761*, 762*	
Produits nets sur cessions des immobilisations financières	paramétrage spécifique à l'entité	
Intérêts sur créances non immobilisées	763*	
Produits des valeurs mobilières de placement et de la trésorerie	764, 765	
Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement	767	
Gains de change	766	
Autres produits financiers	768*	
Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions financières	786*, 796	
TOTAL PRODUITS FINANCIERS		
RESULTAT DE L'ACTIVITE (PERTE)		
TOTAL PRODUITS		

SOUS-SECTION 9 : LES BUDGETS ANNEXES (BA) ET LES SERVICES À COMPTABILITÉ DISTINCTE (SACD)

Une présentation d'une information financière d'un organisme sous la forme d'un budget principal, de service à comptabilité distincte (SACD) et budget annexe (BA) relève d'une problématique prioritairement budgétaire ou du suivi individualisé d'une activité.

Chaque entité comptable présente annuellement son information financière et comptable sous forme d'états financiers retraçant la situation patrimoniale et financière de l'entité comptable.

Une entité comptable est généralement dotée de la personnalité juridique. Il peut cependant s'agir d'un domaine d'activité identifiable au sein d'une organisation (par exemple des services sans personnalité morale dotés de l'autonomie financière). Les éléments des états financiers des entités comptables dépourvues de la personnalité juridique sont partie intégrante des états financiers de la personne morale à laquelle elles sont rattachées.

A cet effet, le recueil des règles budgétaires précise effectivement, qu'outre un cadre comptable complet (à l'exception des comptes de disponibilités), un budget annexe est voté de manière distincte par l'organe délibérant de l'organisme selon les mêmes modalités que le budget principal.

Contrairement au budget annexe (BA), un service à comptabilité distincte (SACD) ne fait l'objet de délibération et de vote par l'organe délibérant, il n'y a donc pas de compte financier à produire pour un SACD.

Du point de vue comptable, la décision de création d'un SACD ou d'un BA se décline par des écritures comptables individualisées au sein de ces démembrements comptables permettant de dégager un résultat comptable individualisé par l'activité suivie en SACD ou BA. Toutefois, la création de SACD et BA n'a pas vocation à permettre une répartition des charges communes. De ce fait aucune écriture conduisant à des doubles flux comptables ne peut être constatée. Le budget principal ne peut comporter une écriture de produit constaté à l'encontre de son propre BA qui, lui, comptabiliserait une charge. Le principe des droits constatés implique d'acquiescer un droit à l'encontre d'un tiers (autre personnalité morale). Bien qu'ayant individualisé des activités pour faciliter leur suivi, l'entité juridique reste indivisible.

Les SACD et BA présentent des comptes de résultats individuels qui seront, intégré dans les états financiers de l'organisme (personnalité morale dont ils dépendent). Le budget annexe est voté par l'organe délibérant de l'organisme. Sauf mention expresse contraire dans la délibération d'affectation du résultat, le résultat (y compris les réserves) est incorporé à celui de l'organisme principal.

L'organisme doit ainsi produire un bilan, un compte de résultat et une annexe globalisant l'intégralité des activités réalisées. De ce fait, le patrimoine et l'activité des budgets principaux et Budgets annexes sont agrégés in fine dans ces états. Cependant, le recueil n'empêche pas, si besoin, d'identifier les résultats des BP et BA sur des lignes spécifiques dédiées en complément du résultat globalisé inscrit dans le bilan de l'organisme. Ceci est valable également pour les réserves ou les postes du compte de résultat, sous réserves que les totaux correspondent à ceux de l'organisme dans sa totalité.

Ainsi, par exemple un organisme ayant un SACD (A) et un BA (B) peut constater, pour son BP, un résultat bénéficiaire de 1000 €, un résultat déficitaire pour A de 200 € et un résultat bénéficiaire pour B de 100 €. L'organe délibérant arrêtera par délibération les comptes en constatant ces résultats individualisés.

Réglementairement, les restitutions des états financiers à l'échelle de l'organisme incluent les données du BP et du BA. Ceci ne préjuge en rien de l'affectation du résultat du BA. De ce fait, l'affectation du résultat global de 900 €.

(1000 -200+100) sera décidée par délibération. L'organe délibérant pouvant choisir de maintenir dans les réserves de chacun des comptes individualisés les résultats annuels individuels constatés (ex : maintient des 100 € excédentaires au compte 106 du BA B) ou d'affecter le résultat globalisé au compte 106 du BP.

FASCICULE N° 2 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES CHARGES (CF. NORME 2)

Le fascicule « Charges » décline les dispositions normatives relatives à la norme 2 « Les charges » du recueil de normes comptables des établissements publics. Il s'articule également avec les fascicules relatifs aux passifs non financiers (cf. norme 12) et engagements à mentionner dans l'annexe (cf. norme 13).

Le présent fascicule regroupe les quatre catégories de charges indiquées ci-dessous :

- les charges de fonctionnement,
- les charges d'intervention,
- les charges financières,
- les charges d'impôt sur les sociétés.

La classe 6 regroupe les comptes destinés à enregistrer, dans l'exercice, les charges qui se rapportent par nature au fonctionnement de l'établissement (comptes 60 à 65), dont les charges d'intervention qui sont des aides économiques et sociales versées par l'organisme dans le cadre de dispositifs d'intervention pour compte propre, ainsi que sa gestion financière (compte 66). Le compte 68 « Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions » comporte des subdivisions distinguant les charges calculées de fonctionnement ou financières. Figure également dans les charges, l'impôt sur les bénéfices (compte 69).

Les comptes de classe 6 présentent habituellement un solde débiteur sauf ceux à terminaison 9 qui présentent un solde créditeur et feront l'objet de développements particuliers. Les charges de la classe 6 sont enregistrées pour leur montant hors taxes ou TTC, selon qu'il s'agit d'opérations soumises ou non à la TVA ou ouvrant, ou non, droit à déduction de la TVA.

Le seuil unitaire de signification qui permet de distinguer la comptabilisation des dépenses en immobilisations ou en charges est fixé par l'organe délibérant de l'organisme. Les seuils peuvent être définis par catégories d'éléments ou par types d'activités concernées. Le regroupement par lot n'est pas permis ; ainsi les seuils ne peuvent concerner que des immobilisations corporelles et des dépenses ultérieures immobilisables prises individuellement.⁶

Les charges afférentes aux exercices antérieurs et qui relèvent de changements de méthodes comptables, de changements d'estimations comptable ou de corrections d'erreurs suivent les modalités de comptabilisation décrites dans la norme 14 dédiée et son fascicule associé.

Le fait générateur de la comptabilisation d'une charge constitue le critère de rattachement de la charge à l'exercice. En effet, les dépenses avec engagement juridique préalable sont rattachées à l'exercice tout au long de celui-ci lors de la certification du service fait (fait générateur) qui génère le schéma comptable suivant : Débit compte de classe 6 par crédit compte 408 « Fournisseurs – factures non parvenues ». Toutefois, suivant la nature des dépenses considérées, le service fait n'est pas systématiquement valorisé. Par exemple, la comptabilisation des fluides s'effectue sans engagement juridique préalable et induit la comptabilisation directe au compte 401 « Fournisseurs ».

La constatation du service fait peut être réalisée par un service métier sans nécessité d'une délégation de l'ordonnateur. En revanche, la certification du service fait doit obligatoirement être réalisée par une personne ayant qualité d'ordonnateur ou ayant reçu une délégation de celui-ci.

Pour une charge à payer (CAP), le service fait a été certifié au fil de l'eau dans le système d'information, ce qui n'est pas le cas des charges à payer à comptabiliser (CAPAC) pour lesquelles le service fait est juste constaté et non certifié. Si les CAPAC doivent faire l'objet d'une contrepassation au début de l'exercice suivant, les CAP ne sont plus contrepassées : le compte 408 est soldé lors de la prise en charge de la demande de paiement (DP) par le comptable. Si les sommes sont différentes, il faut corriger l'écriture de certification du service fait et donc l'écriture débit compte de classe 6 par crédit compte 408 faite initialement. La correction du service fait doit être réalisée par le certificateur du service fait en cohérence avec les demandes de paiement et les paiements qui lui sont, le cas échéant, postérieurs. La correction se traduit par un complément ou une réduction de service fait.

L'engagement juridique permet de référencer le fournisseur correspondant à la dépense créée préalablement dans le référentiel des tiers fournisseurs. La comptabilité auxiliaire fournisseur permet de restituer l'ensemble des événements comptables concernant chaque fournisseur, de suivre la situation globale de l'ensemble des fournisseurs et d'effectuer les liens avec la comptabilité générale.

Ce fascicule expose les commentaires des comptes pour lesquels des explications ont semblé nécessaires.

⁶ le seuil fiscal, 500 euros unitaire hors taxes, a été retenu sauf pour les EPSCP et les CROUS pour lesquels le seuil a été porté à 800 euros unitaire hors taxes

COMPTE 60. ACHATS ET VARIATIONS DE STOCKS

Le compte 60 se subdivise comme suit :

60 – ACHATS ET VARIATION DE STOCKS

- 601 - Achats stockés - Matières premières et fournitures
- 602 - Achats stockés - Autres approvisionnements
- 603 - Variation des stocks (approvisionnements, marchandises)
- 604 - Achats d'études et prestations de services (incorporés aux ouvrages et aux produits)
- 605 - Achat de matériel, équipements et travaux (incorporés aux ouvrages et aux produits)
- 606 - Achats non stockés de matières et fournitures
- 607 - Achats de marchandises
- 608 - Frais accessoires d'achat
- 609 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats

Les achats d'approvisionnements et de marchandises à stocker sont comptabilisés aux comptes 601, 602 et 607 au prix d'achat en contre partie du compte de fournisseur 401 « Fournisseurs ». Les variations de stocks afférents sont recensées au compte 603.

Le prix d'achat auquel doivent être comptabilisées les opérations d'achat correspond au prix facturé, net de taxes récupérables auquel s'ajoutent notamment, les droits de douane afférents aux biens acquis. Néanmoins, afin d'identifier les achats en France et à l'étranger des achats faits par l'organisme auprès d'entités liées ou avec lesquelles il a un lien de participation, il convient d'ouvrir des subdivisions spécifiques.

Les achats de biens ou de services sous-traités qui s'intègrent dans le cycle de production sont comptabilisés aux comptes 604 et 605.

Les achats d'approvisionnements non stockables ou non stockés afférents à des fournitures sont comptabilisés aux comptes 606. En fin d'exercice, les existants neufs sont inscrits en tant que charges constatées d'avance au débit du compte 486.

L'ensemble des achats sont comptabilisés déduction faite des rabais, remises et ristournes qui sont déduits du montant des factures et comptabilisés au crédit du compte 609 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats ».

Les frais accessoires d'achat payés à des tiers sont comptabilisés dans les comptes de charges correspondant à leur nature. Toutefois, les organismes ont la faculté de comptabiliser directement ces frais accessoires (transport, commissions, assurances) à l'un des comptes d'achats 601 à 607 et non aux comptes de charges par nature, lorsque ces charges peuvent être affectées de façon certaine à telle ou telle catégorie de marchandises ou d'approvisionnements. Le compte 608 « Frais accessoires d'achat » peut être utilisé pour regrouper les frais par catégorie tout en maintenant dans des subdivisions de ce compte leur classement par nature.

Tout au long de l'exercice, lorsque l'organisme reçoit les marchandises ou les approvisionnements, le gestionnaire du service fait vérifier la conformité de la livraison avec l'engagement juridique afin de constater le service fait. Puis, le certificateur du service fait certifie celui-ci afin de rattacher les charges à l'exercice au crédit du compte « 408 Fournisseurs - factures non parvenues ». Lors de la prise en charge de la demande de paiement par le comptable le compte « 408 Fournisseurs - factures non parvenues » est soldé. Une fois le paiement réalisé, le compte 401 « Fournisseurs » est soldé.

La technique comptable indiquée ci-dessous à vocation à s'appliquer à l'ensemble des natures de dépenses décrites dans le fascicule sauf cas particuliers pour lesquels les techniques comptables spécifiques sont décrites pour chaque compte.

Technique comptable

A la certification du service fait

Débit 601 « Achats stockés-Matières premières et fournitures », ou 602 « Achats stockés-Autres approvisionnements », ou 607 « Achats de marchandises »

Débit 44586 « TVA sur facture non parvenue » (si TVA déductible)

Crédit 408 « Fournisseurs – Factures non parvenues »

A l'émission de la demande paiement

Débit 408 « Fournisseurs – Factures non parvenues »

Crédit 401 « Fournisseurs »

Débit 44566 « TVA déductible sur autres biens et services »

Crédit 44586 « TVA sur facture non parvenue »

Lors de la mise en paiement

Débit 401 « Fournisseurs »

Crédit compte de disponibilités

En fin d'exercice, le solde du compte 408 « Fournisseurs - factures non parvenues » recensera automatiquement l'ensemble des charges à payer pour toutes les natures de dépenses avec engagement juridique préalable.

COMPTE 601. ACHATS STOCKÉS - MATIÈRES PREMIÈRES ET FOURNITURES

Le compte 601 présente les subdivisions suivantes :

601 - Achats stockés - Matières premières et fournitures

6011 - Matière A

6012 - Matière B

6017 - Fournitures A, B, C

601 - Achats stockés - Terrains ou immeubles à aménager (*Compte réservé aux Établissements publics fonciers*)

6011 - Terrains (subdivisé comme le compte 311)

6012 - Constructions

Les achats sont classés selon les critères retenus pour la nomenclature des stocks. Ainsi, les comptes d'achats 601, 602 et 607 correspondent respectivement aux comptes 31, 32 et 37. Ces comptes sont présentés dans l'ordre adopté à l'égard des stocks et comportent les mêmes sous-comptes.

Les natures des dépenses relevant des achats stockés font l'objet d'engagements juridiques préalables. A ce titre, ils relèvent de la technique comptable précisée ci-dessus.

Spécificité des établissements publics fonciers

Compte 601 - Ce compte permet de retracer les études préliminaires à la construction et se subdivise en deux sous-comptes 6011 « Terrains (subdivisé comme le compte 311) et 6012 « Constructions ».

Leurs modalités de comptabilisation relèvent du fascicule de l'instruction commune relatif aux stocks (norme 8).

En cas de portage foncier, l'établissement peut être amené à comptabiliser des revenus locatifs qui viennent en atténuation des charges supportées par l'établissement public. Ces revenus sont comptabilisés dans des subdivisions spécifiques de type 601x9 « Achats stockés - Terrains ou immeubles à aménager - Produits en atténuation de charges » : Cf la sous-section 4 relative aux modalités de comptabilisation des stocks des établissements publics fonciers du fascicule "stocks".

COMPTE 602. ACHATS STOCKÉS - AUTRES APPROVISIONNEMENTS

Le compte 602 présente les subdivisions suivantes :

6021. Matières consommables

6022. Fournitures consommables

60221. Combustibles

60222. Produits d'entretien

60223. Fournitures d'atelier et d'usine

60224. Fournitures de magasin

60225. Fournitures de bureau

60228. Autres fournitures consommables

6026. Emballages

Les emballages sont des objets destinés à contenir les produits ou marchandises et livrés à la clientèle en même temps que leur contenu. Par extension, sont également des emballages tous les objets employés dans le conditionnement de ce qui est livré. La notion d'emballages comprend :

60261 . Emballages perdus

- les ***emballages perdus*** : ce sont les emballages destinés à être livrés avec leur contenu sans consignation ni reprise ; ils constituent des approvisionnements. Lors des achats, ils sont comptabilisés au compte 602.61 « Emballages perdus » et lors de leur stockage au compte 326.1 « Emballages perdus » sauf :

o si leur montant est peu important, le compte mouvementé est alors le compte 606.8 « Autres matières et fournitures non stockées » ;

o s'ils sont produits par l'établissement, ils sont alors portés au compte 35 « Stocks de produits ».

60265 . Emballages récupérables non identifiables

- les ***emballages récupérables*** : ce sont les emballages susceptibles d'être provisoirement conservés par les tiers et que le livreur s'engage à reprendre dans des conditions déterminées. Ils constituent normalement des immobilisations au compte 218.6 « Emballages récupérables ». Toutefois, lorsqu'ils ne sont pas commodément identifiables unité par unité, ils peuvent, compte tenu de leur nature et des pratiques, être assimilés à des stocks et comptabilisés au compte 602.65 « Emballages récupérables non identifiables » lors des achats et au compte 326.5 « Emballages récupérables non identifiables » lors de leur stockage.

A contrario, les emballages dits « identifiables » constituent des produits portant un numéro de série ou des produits que l'on peut différencier selon leur date d'acquisition ou de fabrication. En outre, une durée d'utilisation de plus d'un an en moyenne constitue un critère d'appréciation pour qualifier un bien d'immobilisation.

Spécificité des établissements publics fonciers**Compte 60267 – Emballages à usage mixte.**

Les emballages mixtes peuvent être indifféremment vendus en même temps que les produits ou marchandises livrés, ou consignés ou prêtés aux clients. Leurs modalités de comptabilisation relèvent du fascicule de l'instruction commune relatif aux stocks (cf. norme 8).

Comme les emballages perdus, ils constituent des approvisionnements. Lors des achats, ils sont comptabilisés au compte 602.67 « Emballages à usage mixte » et lors de leur stockage au compte 326.7 « Emballages à usage mixte », sauf s'ils sont produits par l'établissement, ils sont alors portés au compte 35 « Stocks de produits ».

COMPTE 603. VARIATION DES STOCKS (APPROVISIONNEMENTS ET MARCHANDISES)

Le compte 603 présente les subdivisions suivantes :

- 6031. Variation des stocks de matière première et fournitures (à subdiviser comme le 601)
- 6032. Variation des stocks des autres approvisionnements (à subdiviser comme le 602)
- 6037. Variation des stocks de marchandises (à subdiviser comme le 607)

L'utilisation du compte 60 est étendue à la comptabilisation des variations de stocks par ouverture d'un compte 603 dont la ventilation est calquée sur celle des stocks d'approvisionnements : les variations dans l'exercice des comptes 31, 32 et 37 sont enregistrées dans les comptes 6031, 6032, 6037.

Le compte 603 est réservé à l'enregistrement des variations de stocks d'approvisionnements et de marchandises.

Les soldes des subdivisions 6031, 6032 et 6037 représentent la différence existant entre la valeur des stocks d'approvisionnements et de marchandises à la clôture de l'exercice et la valeur desdits stocks à la clôture de l'exercice précédent, c'est-à-dire la différence de valeur entre le stock final, dit stock de sortie et le stock initial, dit stock d'entrée, compte non tenu des provisions pour dépréciation constatées au titre de l'exercice clos.

Ces comptes de variation des stocks sont débités pour les éléments qui les concernent, de la valeur du stock initial et crédités de la valeur du stock final. En conséquence, le solde du compte 603 représente la variation globale de la valeur du stock entre le début et la fin d'exercice.

Les soldes des comptes 6037 d'une part, 6031 et 6032 d'autre part, peuvent être créditeurs ou débiteurs selon qu'il y a stockage ou déstockage en fin d'exercice.

Ils figurent dans le modèle de compte de résultat comme comptes correcteurs en moins ou en plus des achats de marchandises d'une part, des approvisionnements d'autre part.

La comptabilité des stocks est décrite dans le fascicule de l'instruction commune relatif aux stocks qui décline les modalités de la norme 8 « les stocks »

Pour la comptabilisation des stocks, deux méthodes coexistent : l'inventaire permanent et l'inventaire intermittent (cette dernière étant à privilégier).

- Lorsque l'inventaire permanent est suivi dans les comptes de comptabilité générale, les comptes 30 à 35 fonctionnent au cours de l'exercice comme des comptes de magasin : ils sont débités des entrées en stock par le crédit respectif des comptes 6031 à 6035 et crédités des sorties par les débits de ces mêmes comptes.
- Si l'inventaire intermittent est la méthode retenue par l'organisme, seules deux écritures sont comptabilisées à la clôture de l'exercice : l'annulation du stock initial par le débit d'une subdivision du compte 6031 « Variation des stocks de matière première et fournitures » et la constatation du stock final (déterminé grâce au recensement physique des existants) par le crédit de cette même subdivision.

Technique comptable de l'inventaire intermittent :

En fin d'exercice N, constatation des stocks existants (après avoir procédé à l'inventaire extra-comptable, à savoir au recensement physique et à l'évaluation des existants en stocks)

Annulation du stock initial

Débit 6031 « Variation des stocks de matières premières et fournitures (à subdiviser comme le 601) » ou 6032 « Variation des stocks - Autres approvisionnement (à subdiviser comme le 602) » ou 6037 « Variation des stocks de marchandises (à subdiviser comme le 607) »

Crédit 31 « Matières premières et fournitures » ou 32 « Autres approvisionnement » ou 37 « Stocks de marchandises »

Constatation du stock final

Débit 31 « Matières premières et fournitures » ou 32 « Autres approvisionnement » ou 37 « Stocks de marchandises »

Crédit 6031 « Variation des stocks de matières premières et fournitures (à subdiviser comme le 601) »

ou Crédit 6032 « Variation des stocks Autres approvisionnement (à subdiviser comme le 602) »

ou Crédit 6037 « Variation des stocks de marchandises (à subdiviser comme le 607) »

COMPTE 604. ACHATS D'ÉTUDES ET DE PRESTATIONS DE SERVICES (INCORPORES AUX OUVRAGES ET AUX PRODUITS)

Le compte 604 présente les subdivisions suivantes :

6041. Achats d'études (*Compte réservé aux Établissements publics fonciers*)

60411. Études sur terrains (*Compte réservé aux Établissements publics fonciers*)

60412. Études sur constructions

60413. Levés topographiques généraux

6042. Mise en état des sols

60421. Frais de démolition

60422. Frais de sondage

60425. Frais de géomètre

60428. Autres travaux de mise en état des sols

6044. Frais annexes

60441. Promotion

60442. Frais de commercialisation

60443. Frais divers

6048. Contribution financière aux équipements publics

Spécificité des établissements publics fonciers

Compte 604 – les achats de services immatériels (études et prestations de services) sont compris dans les achats (compte 604) lorsqu'ils s'intègrent directement dans le cycle de production et sont incorporés directement aux ouvrages travaux et produits fabriqués.

COMPTE 605. ACHATS DE MATÉRIEL, ÉQUIPEMENTS ET TRAVAUX (INCORPORES AUX OUVRAGES ET AUX PRODUITS)

Le compte 605 présente les subdivisions suivantes :

- 6053. Travaux secondaires sur terrains
 - 60531. Voiries, routes et chemins
 - 60532. Réseaux et branchements
 - 60533. Travaux divers de VRD et aménagements
 - 60534. Honoraires sur VRD et aménagements
 - 60535. Travaux de bornages relatifs aux travaux de récolements
 - 60538. Autres travaux secondaires
- 6054. Travaux tertiaires sur terrains
 - 60541. Voiries, routes et chemins
 - 60542. Réseaux et branchements
 - 60543. Travaux divers de VRD et aménagements
 - 60544. Honoraires sur VRD et aménagements
 - 60548. Autres travaux tertiaires
- 6056. Travaux sur constructions
 - 60561. Fondations spéciales
 - 60562. Travaux de constructions
 - 60563. Tous corps d'État
 - 60564. Honoraires sur constructions
 - 60565. Taxe chauffage urbain
 - 60568. Autres travaux sur constructions
- 6058. Autres travaux sur terrains
 - 60581. Voiries, routes et chemins
 - 60582. Réseaux et branchements
 - 60583. Travaux divers de VRD et aménagements
 - 60584. Honoraires sur VRD et aménagements

Spécificité des établissements publics fonciers

Compte 605 - Sont imputés à ce compte les achats de matériel, équipements et travaux incorporés directement aux ouvrages et travaux fabriqués par l'établissement. Les autres achats de sous-traitance sont classés dans les services extérieurs, au compte 611 « sous-traitance générale ».

COMPTE 606. ACHATS NON STOCKES DE MATIERES ET FOURNITURES

Le compte 606 présente les subdivisions suivantes :

- 6061. Fournitures non stockables (eau, énergie)
 - 60611. Électricité
 - 60612. Carburants et lubrifiants
 - 60613. Gaz
 - 60614. Chauffage sur réseau
 - 60617. Eau
 - 60618. Autres fournitures non stockables
- 6062. Assainissement
- 6063. Fournitures d'entretien et de petit équipement
- 6064. Fournitures administratives
- 6065. Linge, vêtements de travail
- 6066. Animaux
- 6067. Fournitures et matériels d'enseignement et de recherche non immobilisés
- 6068. Autres matières et fournitures non stockées

Le compte 606 regroupe tous les achats non stockables (eau, énergie,...) ou non stockés, par l'organisme, tels que ceux afférents à des fournitures qui ne passent pas par un compte de stocks et dont les existants neufs, en fin d'exercice, sont inscrits en tant que charges constatées d'avance au compte 486.

Les subdivisions 6062 à 6068 concernent des fournitures qui pourraient être stockées mais que l'organisme décide de ne pas suivre en stocks.

A titre d'exemple, les produits de nettoyage sont enregistrés au compte 6063 « produits d'entretien ».

Les natures de dépenses relatives aux fluides comptabilisées au compte 606 sont des dépenses sans engagement juridique préalable. Ainsi à titre dérogatoire le service fait n'est pas valorisé dans le système d'information par la comptabilisation d'une charge à payer. Lors de la prise en charge par le comptable de la demande de paiement le schéma ci-dessous est comptabilisé par le système.

Technique comptable

Prise en charge de la demande paiement

Débit 606 « Achats non stockés de matières et fournitures »
Crédit 401 « Fournisseurs »

Mise en paiement de la demande de paiement

Débit 401 « Fournisseurs »
Crédit 5X « Disponibilités »

COMPTE 607. ACHATS DE MARCHANDISES

Ce compte enregistre les achats de biens effectués par l'organisme et destinés à être revendus en l'état (voir la norme 4 « produits », compte 707).

COMPTE 608. FRAIS ACCESSOIRES D'ACHAT

Les organismes ont la possibilité de comptabiliser directement les frais accessoires d'achat payés à des tiers, par exemple les transports, les commissions et les assurances, à l'un des comptes d'achat 601 à 607 et non aux comptes de charges par nature lorsque ces charges peuvent être affectées de façon certaine à telle ou telle catégorie de marchandises ou d'approvisionnements.

En fin d'exercice, devra être fourni dans l'annexe, le détail par nature des frais accessoires incorporés aux achats de l'exercice. Pour permettre aux organismes de fournir ce détail, le compte 608 peut être utilisé pour regrouper les frais accessoires d'achat.

COMPTE 609. RABAIS, REMISES ET RISTOURNES OBTENUS SUR ACHATS

Le compte 609 comporte des subdivisions conformes à celles du compte 60.

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

Le compte 609 enregistre à son crédit les rabais, remises et ristournes sur achats obtenus des fournisseurs et dont le montant, non déduit des factures d'achats, n'est connu que postérieurement à la comptabilisation de ces factures, ainsi que les avoirs correspondant à une remise.

Technique comptable

Prise en charge de la demande de paiement

Débit 6x « Charges », pour le montant HT
Débit 44566 « TVA déductible sur autres biens et services », pour le montant de la TVA
Crédit 4011 « Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services », pour le montant TTC

Prise en charge de l'avoir reçu postérieurement

Débit 40 « Fournisseurs », pour le montant TTC
Crédit 44566 « TVA déductible sur autres biens et services », pour le montant de la TVA
Crédit 609 « Rabais, remises et ristournes obtenus par l'établissement », pour le montant de la réduction obtenue HT

Dans le cas où l'avoir ne peut être imputé sur une demande de paiement ultérieure relevant du même engagement juridique, il fait l'objet d'un recouvrement par l'émission d'une demande de reversement ou d'un titre de recettes (si la dépense initiale est intervenue sur un exercice antérieur). Dans ce cas le compte de tiers à débiter est le compte 463 463 - Autres comptes débiteurs - Titres de recettes, demandes de reversement, demande de versement à recouvrer.

Il est soldé par un compte de disponibilités ou par une DP relevant d'un autre engagement juridique au nom du même créancier.

COMPTE 61. ACHATS DE SOUS-TRAITANCE ET SERVICES EXTÉRIEURS

Le compte 61 enregistre d'une part, les achats de sous-traitance, d'autre part, les charges externes, autres que les achats d'approvisionnements.

COMPTE 611. SOUS-TRAITANCE GÉNÉRALE

Sont enregistrées au débit du compte 611 « sous-traitance générale » les factures de sous-traitance autres que celles incorporées directement aux ouvrages, travaux et produits fabriqués et inscrits aux comptes 604 « Achats d'études et prestations de services » et 605 « Achats de matériel, équipements et travaux ».

COMPTE 612. REDEVANCES DE CRÉDIT-BAIL

6122. Crédit-bail mobilier

6125. Crédit-bail immobilier

Le crédit-bail, moyen de financement des immobilisations, donne à l'utilisateur du bien un droit de jouissance, ainsi que la possibilité d'acquérir le bien concerné. Cette acquisition intervient soit en fin de contrat, soit au terme de périodes fixées à l'avance, moyennant le paiement du prix convenu (option d'achat).

Les sommes versées par l'utilisateur du bien avant qu'il n'en devienne propriétaire sont dénommées « redevances » ou « loyers ».

Le bien ne doit pas figurer à l'actif de l'organisme utilisateur tant qu'il n'a pas levé l'option d'achat.

Les sommes dues par l'utilisateur au titre de la période de jouissance constituent des charges de fonctionnement à inscrire à l'une des subdivisions du 6122 « crédit-bail mobilier » ou 6125 « crédit-bail immobilier ».

A la clôture, les redevances ou loyers déjà comptabilisés qui sont postérieurs à l'exercice sont enregistrés au compte 486 « Charges constatées d'avance » dans le respect du principe d'indépendance des exercices. La procédure de comptabilisation des charges constatées d'avances est décrite dans le fascicule créances de l'actif circulant.

Lorsque l'utilisateur devient propriétaire du bien en levant l'option d'achat dont il est titulaire, il doit inscrire cette immobilisation à l'actif de son bilan pour le prix contractuel de cession.

Le montant des redevances de crédit-bail restant à courir constitue une information financière à porter au compte 8011 « Engagements donnés par l'organisme », au titre des engagements donnés.

COMPTE 613. LOCATIONS

Le compte 613 présente les subdivisions suivantes :

6132. Locations immobilières

6134. Locations d'animaux

6135. Locations mobilières

6136. Malis sur emballages restitués

6138. Autres locations

Ce compte reçoit les loyers des baux ainsi que les malis sur emballages restitués. Les locations versées s'imputent au 6132 « locations immobilières » ou 6135 « locations mobilières » selon que le bien loué est un immeuble ou un bien meuble.

Les sommes versées par avance à titre de garantie sont comptabilisées au compte 275 « dépôts et cautionnements versés ».

Les loyers doivent être rattachés à l'exercice au cours duquel ils sont échus et non à l'exercice au cours duquel le décaissement a été réalisé. A ce titre, les loyers échus et non payés à la clôture de l'exercice pour lesquels le service fait a été certifié et ayant fait l'objet d'un engagement juridique préalable seront portés au crédit du compte 4686 « Charges à payer ».

Inversement, à la clôture de l'exercice, les loyers payés mais non échus correspondant à une période de location à courir sur l'exercice suivant, seront comptabilisés au débit du compte 486 « charges constatées d'avance ».

Le droit d'entrée versé au propriétaire en début de bail, constitue une immobilisation incorporelle qui sera enregistrée au compte 206 « Droit au bail » (cf. fascicule relatif aux « immobilisations incorporelles »).

COMPTE 614. CHARGES LOCATIVES ET DE COPROPRIÉTÉ

Ce compte enregistre tous les frais engagés en complément des loyers, fermages et locations comptabilisés au compte 613, lorsque leur montant n'a pas un caractère significatif justifiant leur ventilation dans les autres comptes par nature.

Les charges résultant du contrat de location et notamment les taxes locatives et les impôts éventuellement remboursés au bailleur, sont à comptabiliser au compte 614.

COMPTE 615. ENTRETIEN ET DE RÉPARATIONS

Le compte 615 présente les subdivisions suivantes :

- 6152. Sur biens immobiliers
- 6155. Sur biens mobiliers
- 6156. Maintenance

Les dépenses d'entretien et de réparation sont à porter en charges dans la mesure où elles n'ont pas pour effet d'augmenter la valeur de l'immobilisation ou sa durée probable d'utilisation et n'ont d'autre objet que de maintenir un élément de l'actif en état tel que son utilisation puisse être poursuivie jusqu'à la fin de la période servant de base au calcul des annuités d'amortissement.

Les dépenses augmentant la durée probable d'utilisation ou son potentiel de service sont immobilisables. A ce titre, elles sont traitées dans le fascicule relatif à la norme 6 « immobilisations corporelles ».

Les frais d'entretien et de réparation doivent être rattachés aux exercices au cours desquels les travaux ont été exécutés (réalisation du service fait). Les grosses réparations peuvent néanmoins faire l'objet de provisions (voir norme 12 « passifs non financiers » compte 1572 « provisions pour gros entretien ou grandes révisions »).

Le compte 6156 « maintenance » retrace les redevances afférentes aux contrats de maintenance mobilière (y compris logiciels) ou immobilière souscrits par l'organisme.

Les frais d'entretien ou de réparation proprement dits (hors redevance de maintenance) sont imputés aux comptes 6152 ou 6155, selon qu'ils concernent des biens immobiliers ou mobiliers.

COMPTE 616. PRIMES D'ASSURANCE

Le compte 616 présente les subdivisions suivantes :

- 6161. Multirisques
- 6162. Assurance obligatoire - dommage construction
- 6163. Assurance transport
- 6164. Risques d'exploitation
- 6168. Autres assurances

S'agissant des établissements publics nationaux, la règle générale selon laquelle « l'Etat est son propre assureur » s'applique. La responsabilité de l'État s'exerce en matière de dommages causés au patrimoine de l'établissement public national, en ce qui concerne tous les risques liés à l'exercice des missions confiées par l'État à l'établissement.

Cependant, ce principe général ne couvre pas toutes les situations. Les organismes peuvent contracter des assurances pour couvrir leur responsabilité et notamment certains risques. Selon la nature des biens concernés, l'assurance peut être obligatoire ou facultative.

Les obligations d'assurance et les éventuelles dérogations à cette obligation sont en général prévues par la loi. Ainsi, la souscription d'un contrat est obligatoire pour les risques de responsabilité civile résultant de la circulation des véhicules terrestres à moteur, en application des dispositions de l'article L 211-1 du code des assurances.

Des actions peuvent également faire encourir des risques non couverts par le principe général de l'Etat-assureur, notamment ceux concernant le patrimoine et entrant dans le cadre de réalisation de conventions avec des tiers extérieurs, conventions de recherche, d'expérimentation. Dans ce cas, il appartient à l'organisme de prévoir, dans le cadre de la convention passée avec ces tiers les modalités d'assurance pour la couverture de ces risques. Les primes d'assurance sont enregistrées en charges constatées d'avance pour la partie concernant la période garantie sur les exercices ultérieurs.

Le compte 616 comporte les subdivisions suivantes :

- Le compte 6161 « Multirisques » qui enregistre les primes des contrats d'assurance « multirisques » permettant de garantir contre un certain nombre de risques (incendie, vandalisme, dégâts des eaux, vol, tempête, etc.) ;
- Le compte 6162 « Assurance obligatoire - Dommage construction » qui enregistre les primes des contrats d'assurance obligatoire dommage - construction ;

- Le compte 6163 « Assurance transport » qui enregistre les primes des contrats de couverture des véhicules nécessaires à l'activité de l'organisme ;
- Le compte 6164 « Risques d'exploitation » qui enregistre les primes d'assurance risques d'exploitation. Lorsqu'un sinistre survient, l'organisme comptabilise en charges les coûts indispensables au maintien de l'activité (et qui seront couverts par l'indemnité d'assurance) ;
- Le compte 6168 « Autres assurances » qui comptabilise les primes liées à des contrats globaux d'assurance (multirisques, responsabilité civile, matériels, personnel).

COMPTE 617. ÉTUDES ET RECHERCHES

Les frais d'études et de recherche constituent normalement des charges d'exploitation de l'exercice au cours duquel ils ont été engagés. Toutefois, si certaines conditions sont remplies les frais d'études, de réorganisation ou de restructuration de l'organisme peuvent être portés à l'actif. De plus, certains frais de développement peuvent être immobilisés.

Les coûts de développement sont portés au compte d'immobilisation incorporelle concerné (immobilisation incorporelle générée en interne) selon la norme 5 « immobilisations incorporelles ». Exceptionnellement, lorsque les dépenses (études générant des frais de recherche appliquée ou de développement reconnus comme étant immobilisables) concourent à la création d'une immobilisation corporelle (création d'un laboratoire ou de prototypes), elles sont enregistrées dans les comptes d'immobilisations concernées, selon la norme 6 « immobilisations corporelles ».

COMPTE 618. DIVERS

Le compte 618 présente les subdivisions suivantes :

- 6181. Documentation générale et administrative
- 6183. Documentation technique et pédagogique
- 6185. Frais de colloques, séminaires et conférences

Les comptes 6181 et 6183 retracent par exemple l'abonnement à des revues spécialisées et autres achats d'ouvrages à destination des services de l'organisme.

Les frais de colloques, séminaires et conférences organisés par l'organisme ou avec sa participation sont imputés au compte 6185. Les frais de voyages et d'hébergement des agents participant à ces colloques et séminaires en qualité d'intervenants sont également inscrits à ce compte.

En revanche, les frais occasionnés pour la propre formation des agents sont respectivement imputés aux comptes 6251 ou 6256 (voir commentaire du compte 625 ci-après).

COMPTE 619. RABAIS, REMISES ET RISTOURNES OBTENUS SUR SERVICES EXTÉRIEURS

Ce compte enregistre les rabais, remises et ristournes sur achats de sous-traitance et services extérieurs dans les conditions déjà définies pour le compte 609.

Technique comptable (voir compte 609)

COMPTE 62. AUTRES SERVICES EXTÉRIEURS

Les charges autres que les achats d'approvisionnements et de sous-traitance sont inscrites dans les subdivisions intéressées du compte 62, lorsqu'elles sont en relation avec l'activité.

COMPTE 621. PERSONNEL EXTÉRIEUR À L'ÉTABLISSEMENT

Le compte 621 présente les subdivisions suivantes :

- 6211. Personnel intérimaire
- 6214. Personnel mis à disposition ou prêté à l'établissement
 - 62141. Personnel détaché ou prêté à l'établissement (cas des filiales)
 - 62142. Personnel prêté à l'établissement (comptabilité principale)

Sont inscrites au compte 621 les sommes versées aux entreprises fournissant de la main d'œuvre.

Le personnel temporaire généralement appelé « personnel intérimaire » est défini comme étant le personnel salarié d'un tiers, mis temporairement à la disposition de l'organisme. Les dépenses concernant le personnel prêté à l'organisme pour la réalisation de certaines missions s'imputent au compte 6214x.

Sont également enregistrées à ce compte les primes et gratifications accordées aux stagiaires accueillis par l'organisme. Ces primes et gratifications ne constituent en effet pas une charge de personnel mais une dépense de fonctionnement. A contrario, les primes et gratifications octroyées aux agents faisant partie du personnel de l'entité doivent être imputées au compte 641.3 « Primes et gratifications ».

La comptabilisation de la rémunération des stagiaires ou du personnel au titre du service civique ne sont pas soumises à cotisations. Au titre du service civique, l'État prend en charge l'intégralité du coût de la protection sociale du volontaire au titre des différents risques (maladie, maternité, invalidité et accident du travail), et acquitte une contribution au titre de l'assurance vieillesse, ce qui permet la validation des trimestres de service civique au titre de l'assurance retraite.

Les frais de personnel seront donc à imputer au compte 621 "Personnel extérieur à l'établissement" qui peut être subdivisé par exemple en 6212 "gratifications stagiaires" et 6213 "personnel au titre du service civique" ;

Les subdivisions du compte 621 sont débitées par le crédit du compte 401 « Fournisseurs ».

COMPTE 622. RÉMUNÉRATIONS D'INTERMÉDIAIRES ET HONORAIRES

Le compte 622 présente les subdivisions suivantes :

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

Le compte 622 enregistre notamment les frais et commissions retenues, facturées par différents intermédiaires, ainsi que les frais de transit effectués par les commissionnaires en marchandises.

Les frais d'hypothèques, d'inscription de privilège, etc, s'enregistrent au compte 6227 « frais d'actes et de contentieux ».

Les honoraires de conseils (comptables, juridiques, fiscaux, en organisation, en gestion, audits divers, etc) sont comptabilisés au compte 6226.

L'imputation au compte « Honoraires » ne doit, en principe, être effectuée que pour les honoraires constituant véritablement des charges normales de fonctionnement de l'organisme.

Les commissions, honoraires et frais d'actes relatifs à l'entrée d'un bien non immobilisé dans l'organisme sont comptabilisés en charges au compte 622. En revanche, s'ils sont liés à l'acquisition d'une immobilisation, ils sont immobilisés⁷.

Les frais accessoires d'acquisition à intégrer au coût d'entrée des immobilisations sont nombreux : il peut s'agir des frais d'installation, de montage, de transport, de droits de douane, de droits de mutation, de frais d'actes, etc.

D'une manière générale, les frais directement attribuables à l'acquisition d'une immobilisation ou nécessaires pour la mise en service du bien, sont à intégrer à la valeur d'acquisition. La comptabilisation initiale du bien s'effectue dans un compte de la classe 2 pour son montant total (coût d'acquisition augmenté des frais accessoires directement engagés pour utilisation effective de l'actif). Les dispositions relatives aux immobilisations corporelles sont décrites dans le fascicule consacré à la norme 6 « Les immobilisations corporelles ».

Les frais engagés à l'occasion de l'acquisition mais qui ne sont pas indispensables à la mise en service de l'actif ne sont pas intégrés dans la valeur d'acquisition. Ils constituent des charges de l'exercice.

S'agissant des honoraires d'architectes et de bureaux d'études afférents à l'acquisition d'une immobilisation, imposés par la réglementation et dont l'intervention est essentielle et obligatoire, il convient de les classer en frais accessoires directs à imputer au même compte d'immobilisation.

COMPTE 623. PUBLICITÉ, PUBLICATIONS, RELATIONS PUBLIQUES

Le compte 623 présente les subdivisions suivantes :

- 6231. Annonces et insertions
- 6232. Échantillons
- 6233. Foires et expositions
- 6234. Cadeaux à la clientèle
- 6235. Primes
- 6236. Catalogues et imprimés
- 6237. Publications
- 6238. Divers

Le compte 623 enregistre les frais d'annonces, d'insertions, de catalogues et imprimés, de publications diverses ainsi que les frais de publicité.

⁷ Les organismes soumis à l'impôt sur les sociétés peuvent, sur option, comptabiliser ces frais accessoires en charges.

Les articles achetés ou fabriqués par l'organisme, et spécifiquement destinés à être remis gracieusement, sont enregistrés au débit du compte 6234 « Cadeaux à la clientèle » ou 6232 « Echantillons ».

A la clôture de l'exercice, les articles ou échantillons qui n'ont pas été distribués, peuvent être comptabilisés en charges constatées d'avance (compte 486) à imputer sur les résultats du ou des exercices au cours desquels ils seront effectivement utilisés.

Le coût relatif aux annonces et insertions constitue une charge de fonctionnement de l'exercice sur lequel la prestation (la publicité) a été réalisée (compte 6231). Les frais engagés à la clôture alors que leur utilisation n'est pas encore intervenue peuvent être comptabilisés en charges constatées d'avance (exemple, achat d'un espace publicitaire sur internet pour une annonce faite au début de l'exercice suivant).

Les imprimés et catalogues publicitaires encore détenus à la clôture de l'exercice constituent également des charges constatées d'avances si la publicité n'a pas été lancée à la clôture.

COMPTE 624. TRANSPORTS DE BIENS ET TRANSPORTS COLLECTIFS DU PERSONNEL

Le compte 624 présente les subdivisions suivantes :

- 6241. Transports sur achats
- 6242. Transports sur ventes
- 6243. Transports entre établissements ou services
- 6244. Transports administratifs
- 6245. Voyages d'études, visites et sorties pédagogiques
- 6247. Transports collectifs du personnel
- 6248. Divers

Le compte 624 enregistre tous les frais de transports et de déplacement, y compris ceux concernant les transports de matières, produits et marchandises (sous réserve qu'ils ne soient pas déjà décrits au compte 60 par nature utilisé pour comptabiliser la charge) que l'organisme n'assure pas par ses propres moyens. Les transports sur achats (compte 6241) constituent des frais accessoires d'achats.

Toutefois, les frais de transport liés à l'acquisition d'une immobilisation qui constituent des frais accessoires du prix de cette immobilisation sont imputés au compte d'immobilisation concerné.

Les transports sur ventes (comptes 6242) sont débités à ce compte même s'ils sont refacturés aux clients.

Les ports facturés aux clients ne sont pas compris dans les ventes enregistrées au compte 70. Ils sont inscrits au crédit du compte 624 (ou le cas échéant au compte 60 correspondant), ils viennent ainsi en réduction des charges d'exploitation (non intégration au coût de revient).

Le compte 6247 « Transports collectifs du personnel » concerne exclusivement les frais payés directement au transporteur. Les frais remboursés au personnel sont imputés au compte 6251 « Voyages et déplacements du personnel ».

Les locations de véhicules sont imputées au compte 6135 « Locations mobilières ».

COMPTE 625. DÉPLACEMENTS, MISSIONS ET RÉCEPTIONS

Le compte 625 présente les subdivisions suivantes :

- 6251. Voyages et déplacements du personnel
- 6254. Frais d'inscription aux colloques
- 6255. Frais de déménagement
- 6256. Missions
- 6257. Réceptions
- 6258. Divers

Le compte 625 retrace tant les frais remboursés au personnel de l'organisme (contrairement aux frais imputés au compte 618 cf. commentaire infra) que les frais payés directement par l'établissement aux prestataires : frais de transport, indemnités kilométriques, frais de séjour, frais de mission ainsi que les frais de réception.

Concernant la différence d'imputation entre les sous-comptes 6251 « Voyages et déplacements du personnel » et 6256 « Missions », il est précisé que les frais de transport sont portés au compte 6251 lorsque les déplacements du personnel de l'établissement ne comportent pas d'autres frais. Dans le cas contraire, l'ensemble des frais (frais de transport, nourriture et logement) exposés lors des missions sont enregistrés dans le compte 6256.

En conséquence :

- Le compte 6251 doit uniquement comprendre les frais de transport du personnel, en particulier les frais de transport payés aux voyageurs ;
- Le compte 6256 enregistre tous les frais de mission. Il peut donc comprendre également des frais de transport.

COMPTE 626. FRAIS POSTAUX ET FRAIS DE TÉLÉCOMMUNICATIONS

Sont enregistrés à ce compte les frais d'affranchissement (timbres, recommandés), abonnements et frais de communications téléphoniques, redevances pour télécommunications et transmission d'informations.

COMPTE 627. SERVICES BANCAIRES ET ASSIMILÉS

Le compte 627 présente les subdivisions suivantes :

6271. Frais sur titres (achat, vente, garde)

6272. Commissions et frais sur émission d'emprunts (*établissements publics d'aménagement, établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial, établissements publics fonciers*)

6275. Frais sur effets (commissions d'endos, commissions sur cartes bancaires....)

6276. Locations de coffres

6278. Autres frais et commissions

Le compte 627 enregistre des charges constituant la rémunération d'un service bancaire qui est soumis à la TVA, contrairement aux charges financières d'intérêts compte 661 « Charges d'intérêts » qui constituent une rémunération générée par des disponibilités.

Sont notamment inscrits à ce compte les frais sur titres, sur effets, les frais correspondant aux commissions pour encaissement par carte de crédit.

Ainsi, le compte 6275 « Frais sur effets, commissions d'endossement, commissions sur cartes bancaires » permet l'enregistrement des frais sur effets lorsqu'un organisme public titulaire d'une créance commerciale matérialisée par un effet de commerce peut disposer du montant de la créance immédiatement. Il remet à l'escompte l'effet auprès d'un établissement financier qui lui verse le montant minoré des frais de rémunération. La technique comptable associée est décrite dans le fascicule trésorerie relatif à la norme 10.

Spécificité des établissements publics d'aménagement des villes nouvelles - établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial - établissements publics fonciers

Compte 6272. Commissions et frais sur émission d'emprunts.

Sont inscrits à ce compte, les commissions et frais sur émissions d'emprunts.

Les frais d'émission d'emprunt correspondent aux frais et commissions dus aux intermédiaires financiers. Il s'agit principalement des frais bancaires facturés lors de la mise en place de l'emprunt, ou d'honoraires de prestataires extérieurs, ainsi que diverses commissions dues aux intermédiaires financiers. Afin d'être porté à l'actif, ces frais doivent être exclusivement liés au financement obtenu. Ils font partie du coût global de financement et sont étalés sur la durée de l'emprunt auquel ils se rapportent selon la méthode actuarielle.

Technique comptable

En fin d'exercice, enregistrement des charges à répartir sur plusieurs exercices

Débit 4816 « Frais d'émission des emprunts (Charges à répartir sur plusieurs exercices) »

Crédit 791 Transfert de charges de gestion

A la clôture de chaque exercice, pour le montant de la quote-part des charges incombant à cet exercice

Débit 6812 « Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir »

Crédit 4816 « Frais d'émission des emprunts ».

COMPTE 628. DIVERS

Le compte 628 présente les subdivisions suivantes :

6281. Concours divers

6283. Formation continue du personnel de l'établissement

6284. Frais de recrutement du personnel

6285. Prestations extérieures de gardiennage

6286. Prestations extérieures de nettoyage

6287. Prestations extérieures d'informatique

6288. Autres prestations extérieures diverses

62881. Participation au service commun

62885. Facturation des payes à façon

62888. Autres – divers

Sont comptabilisés à ces comptes les cotisations ouvrant à droit à un service en contrepartie, les frais issus de travaux, façons et prestations exécutés par l'extérieur (nettoyage des locaux par un prestataire de service extérieur, frais de gardiennage, etc), les frais de recrutement du personnel, ainsi que les frais de formation professionnelle continue.

S'agissant des frais de formation professionnelle continue, les dépenses engagées au cours de l'exercice, au titre de la participation des employeurs à la formation professionnelle continue doivent être classées non selon leur objet - la formation professionnelle continue - mais en fonction de leur nature.

En conséquence, ne sont comptabilisés au débit du compte 6283 que les seuls versements aux organismes de formation professionnelle continue.

COMPTE 62881. PARTICIPATION AU SERVICE COMMUN

Ce compte permet d'enregistrer comptablement la contribution apportée par des organismes membres d'un réseau au financement des services communs de ce réseau. L'objet de ces services communs réside en l'exercice de missions communes, notamment l'exercice de missions de service public réglementaires, de fonctions de gestion ou d'administration interne. Ces services sont créés par délibération concordante de l'organisme au sein duquel ils sont institués et des organismes participants. Par exemple, en application du décret n° 2011-2093 du 30 décembre 2011, les établissements du réseau des chambres d'agriculture peuvent, en application de l'article L. 514-2 du code rural et de la pêche maritime, créer des « services communs ».

COMPTE 629. RABAIS, REMISES ET RISTOURNES OBTENUS SUR AUTRES SERVICES EXTÉRIEURS

Ce compte enregistre les rabais, remises et ristournes sur autres et services extérieurs dans les conditions déjà définies pour le compte 609.

Technique comptable (voir compte 609)

COMPTE 63. IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS

Les impôts, taxes et versements assimilés sont des charges correspondant aux versements obligatoires à l'État et aux collectivités locales pour subvenir aux dépenses publiques et aux versements institués par l'autorité publique, notamment pour le financement d'actions d'intérêt économique ou social.

Ils sont comptabilisés au débit de la subdivision intéressée du compte 63 par le crédit d'une subdivision du compte 447 « autres impôts, taxes et versements assimilés ». La subdivision varie selon que le versement est effectué à l'administration fiscale ou à un autre organisme.

Technique comptable

Prise en charge de la demande de paiement

Débit 63 « Impôts, taxes et versements assimilés »
Crédit 447 « Autres impôts, taxes et versements assimilés »

Mise en paiement de la demande de paiement

Débit 447 « Autres impôts, taxes et versements assimilés »
Crédit 5 Compte de disponibilités

L'impôt sur les bénéfices est comptabilisé au compte 695.

A l'exception de la taxe sur les salaires dont le montant est obligatoirement versé au Trésor, les organismes assujettis ont la possibilité de s'acquitter des différentes contributions (appelées taxes ou participations telle que la taxe d'apprentissage) soit par des versements au Trésor (compte 631), soit en effectuant directement ou par l'intermédiaire d'organismes collecteurs, des dépenses libératoires de ces contributions (compte 633).

COMPTE 631. IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS SUR RÉMUNÉRATIONS (ADMINISTRATION DES IMPÔTS)

Le compte 631 présente les subdivisions suivantes :

- 6311. Taxes sur les salaires
- 6312. Taxes d'apprentissage
- 6313. Participation des employeurs à la formation professionnelle continue
- 6314. Cotisation pour défaut d'investissement obligatoire dans la construction
- 6318. Autres

Les versements au Trésor, à effectuer au titre des taxes et participations assises sur les salaires, sont enregistrés comme ci-après.

Par exemple, la taxe d'apprentissage constitue une charge de la période au cours de laquelle les salaires servant de base à son calcul sont dus et non de l'exercice au cours duquel elle est exigible.

Les subventions pouvant être versées au cours de l'année ou avant le 1^{er} mars de l'année suivante, il convient à la clôture de chaque exercice, de constater une charge à payer d'un montant égal à la différence entre la contribution incombant à l'employeur au titre des salaires de l'exercice et les dépenses libératoires acquittées ou dues à la clôture de l'exercice.

Technique comptable

A la clôture de l'exercice, si l'organisme prévoit de verser le montant directement à l'Etat, il convient de comptabiliser une charge à payer en suivant la procédure des charges à payer à comptabiliser qui font l'objet d'une écriture spécifique en période d'inventaire.

Débit 6312 « Taxes d'apprentissage »
Crédit 4486 « Autres charges à payer »(1)(2)

(1) Dans le cas où elle prévoit de verser le montant sous forme de subventions au compte « 6335 - Versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage », la charge à payer sera à comptabiliser au compte 4386 « Organismes sociaux - charges à payer ».

(2) Lorsque le montant des dépenses libératoires, acquittées ou dues à l'inventaire, est inférieur au montant de la taxe ou de la participation obligatoire, l'organisme inscrit le montant du versement restant à effectuer au Trésor en charges à payer au compte 4486 « Etat et autres collectivités publiques - charges à payer ».

Les dépenses libératoires peuvent être versées à des fonds, ou au centre de formation des apprentis, ou aux organismes techno-professionnels à l'aide d'une demande de paiement. Elles sont alors imputées au compte 6335 « Versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage ».

COMPTE 632. CHARGES FISCALES SUR CONGES A PAYER

A la clôture de l'exercice, il convient de comptabiliser une charge à payer en suivant la procédure des CAPAC qui fait l'objet d'une écriture spécifique en période d'inventaire.

Technique comptable

Débit 632 « Charges fiscales sur congés à payer »
Crédit 4482 « Charges fiscales sur congés à payer »

Les modalités de comptabilisation des droits à congés font l'objet de l'instruction relative aux modalités de comptabilisation des droits à congés, des comptes épargne-temps, des heures supplémentaires et des heures complémentaires.

COMPTE 633. IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS SUR RÉMUNÉRATIONS (AUTRES ORGANISMES)

Le compte 633 présente les subdivisions suivantes :

- 6331. Versement de transport
- 6332. Allocation logement
- 6333. Participation des employeurs à la formation professionnelle continue
- 6334. Participation des employeurs à l'effort de construction
- 6335. Versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage
- 6338. Autres

Les organismes peuvent s'acquitter de leurs obligations :

- en effectuant, directement ou par l'intermédiaire d'organismes collecteurs, des dépenses en faveur des premières formations technologiques ou professionnelles (taxe d'apprentissage) ;
- en participant au financement d'actions de formation au bénéfice de leur personnel ou des demandeurs d'emploi (participation à la formation professionnelle continue) ;
- en effectuant des investissements dans la construction de logements (participation des employeurs à l'effort de construction).

Les versements qui s'effectuent à fonds perdus sans contrepartie ou en contrepartie d'exonération d'autres taxes ou de la réalisation d'actions de formation professionnelle sont enregistrés au débit du compte 633 aux diverses subdivisions intéressées intitulées :

- participation des employeurs à l'effort de construction lorsqu'il s'agit de versements à fonds perdus sans contrepartie ;
- participation des employeurs à la formation professionnelle continue lorsque les dépenses sont libératoires ;
- versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage.

Spécificité des établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles

COMPTE 634. TAXES SPECIFIQUES SUR LES PRODUITS DE FONCTIONNEMENT

Ce compte enregistre les taxes spécifiques, prélevées lors de la commercialisation des produits de l'exploitation, notamment les taxes parafiscales, taxes de coresponsabilité laitière, etc.

Les autres dépenses ayant le caractère de charges figurent dans les comptes de charges concernés de la classe 6.

COMPTE 635. AUTRES IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS (ADMINISTRATION DES IMPÔTS)

Le compte 635 présente les subdivisions suivantes :

- 6351. Impôts directs » (sauf l'impôt sur les bénéfiques)
 - 63511. Contribution économique territoriale
 - 63512 . Taxe foncière
 - 63513. Autres impôts locaux
 - 63514. Taxe sur les véhicules des sociétés
 - 63518. *Autres impôts directs (fondations universitaires)*
- 6352. Taxes sur le chiffre d'affaires non récupérables
- 6353. Impôts indirects
- 6354. Droits d'enregistrement et de timbre
 - 63541. Droits de mutation
 - 63542. Taxe différentielle sur les véhicules à moteur
- 6358. Autres droits

Sont comptabilisés aux subdivisions du compte 635, l'ensemble des impôts et taxes autres que ceux assis sur les rémunérations dus à l'administration des impôts. Il s'agit par exemple de la contribution économique territoriale (compte 63511), de la taxe foncière (compte 63512), de la taxe sur les véhicules des sociétés (63514), des droits d'enregistrement et de timbre (compte 6354).

La TVA non déductible afférente à un bien ou à un service doit, normalement, être considérée comme un élément du coût de ce bien ou de ce service. Toutefois, en cas de régularisations difficilement rattachables à une charge déterminée, il est possible exceptionnellement d'enregistrer la TVA non récupérable au compte 6352 « taxes sur le chiffre d'affaire non récupérable ».

COMPTE 636. RAPPELS D'IMPÔT (AUTRES QU'IMPÔT SUR LES BENEFICES)

Sont comptabilisés au compte 636, les impôts autres que ceux sur les bénéfiques.

Ce compte résulte du reclassement du compte 6717- Rappels d'impôt sur les bénéfiques dans le plan de compte de la nomenclature commune.

COMPTE 637. AUTRES IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS (AUTRES ORGANISMES)

Le compte 637 présente les subdivisions suivantes :

- 6371. Contribution sociale de solidarité (RSI)
 - 6372. Taxes perçues par les organismes publics internationaux
 - 6373. Contribution FIPHFP
 - 6374. Impôts et taxes exigibles à l'étranger
 - 6378. Taxes diverses

Ce compte enregistre notamment les impôts et taxes dus à des organismes internationaux.

COMPTE 64. CHARGES DE PERSONNEL

Les charges de personnel sont constituées :

- de l'ensemble des rémunérations en monnaie et parfois en nature du personnel de l'organisme,
- des charges sociales liées à ces rémunérations, à savoir cotisations de sécurité sociale, cotisations de congés payés, supplément familial, cotisations aux mutuelles, caisses de retraite, œuvres sociales.

La technique comptable associée aux charges de personnel est décrite dans le fascicule « passif non financiers » relatif à la norme 12.

COMPTE 641. REMUNERATION DU PERSONNEL

L'ensemble des comptes 641 relatifs à la rémunération du personnel est abordé ci-dessous en complément des éléments indiqués dans le fascicule relatif aux comptes de passifs non financiers.

Le compte 641 présente les subdivisions suivantes :

- 6411. Traitements, salaires et appointements
- 6412. Congé payé du personnel
- 6413. Primes et gratifications
- 6414. Indemnités et avantages divers
- 6415. Supplément familial
- 6418. Autres rémunérations du personnel
 - 64191. Abattement indemnitaire dans le cadre du transfert primes / points (art. 148)

Sont enregistrées au compte 641.3 « Primes et gratifications » les primes et gratifications accordées aux agents faisant partie du personnel de l'organisme. A contrario, les primes et gratifications octroyées aux stagiaires accueillis par l'entité sont enregistrées au compte 621 "Personnel extérieur à l'établissement" ; ces primes et gratifications ne constituant en effet pas une charge de personnel mais une dépense de fonctionnement.

Le compte 64191 permet de diminuer les charges afférentes aux primes dans le cadre du dispositif PPCR (cf. art. 148 de la LFI 2016).

Technique comptable**Technique comptable**

Débit 425 « Personnel – Avances et acomptes »
 Crédit 5 Compte de disponibilités

Enregistrement des rémunérations brutes

Débit 6411 « Traitements, salaires et appointements »
 Débit 6412 « Congé payé du personnel »
 Débit 6413 « Primes et gratifications »
 Débit 6414 « Indemnités et avantages divers »
 Débit 6415 « Supplément familial »
 Crédit 421 « Personnel-Rémunérations dues »
 Crédit 64191 « Abattement indemnitaire dans le cadre du transfert primes / points (art. 148) »

Enregistrement des retenues sur salaires

Débit 421 « Personnel-Rémunérations dues »
 Crédit 431 « Sécurité sociale »
 Crédit 437 « Autres organismes sociaux »
 Crédit 425 « Personnel - Avances et acomptes »
 Crédit 427 « Personnel - Oppositions »

Le compte 421 présente un solde créditeur correspondants aux montants nets à payer

Enregistrement des cotisations patronales

Débit 6451 « Cotisations d'assurance maladie »
 Débit 6452 « Cotisations aux mutuelles »
 Débit 6453 « Cotisations aux caisses de retraites et de pensions »
 Débit 6454 « Cotisations à Pôle emploi »
 Débit 6458 « Cotisations aux autres organismes sociaux »
 Crédit 431 « Sécurité sociale »
 Crédit 437 « Autres organismes sociaux »

Règlement du montant net à payer (1)

Débit 421 « Personnel-Rémunérations dues »
 Crédit 5 Compte de disponibilités

Remboursement du prêt par le personnel compensé sur la paye (DC)

Débit 423 Prêts consentis au personnel : 20 €
 Crédit 2743. Prêts au personnel : 20 €

Le solde débiteur du compte 2743 présente le montant du capital du prêt consenti restant à rembourser à l'organisme

(suite schéma paye) Règlement du montant net à payer compensé (DC)

Débit 421 « Personnel-Rémunérations dues » : 20 €

Crédit 423 « Prêts consentis au personnel » : 20 €

Débit 421 « Personnel-Rémunérations dues » : solde paye (DV)

Crédit 5 : solde paye

Règlement de la dette envers les organismes sociaux

Débit 431 « Sécurité sociale »

Débit 437 « Autres organismes sociaux »

Crédit 5 Compte de disponibilités

Cas d'un indu sur paye :

Deux situations peuvent se présenter selon que l'agent qui a reçu indûment les fonds est toujours en poste ou a quitté l'organisme.

Dans le premier cas, le traitement s'apparente à celui d'un avoir : l'organisme récupère par précompte le trop versé sur la paye suivante.

Dans le second cas, la récupération de la somme étant impossible par précompte, l'agent étant parti, l'organisme demande alors à celui-ci de le rembourser.

Technique comptable**Émission d'une demande de reversement (cas d'un indu sur exercice courant) ou d'un titre de recette (cas d'un indu sur exercice antérieur)**

Débit 421 « Personnel-Rémunérations dues »

Crédit subdivision à créer du 641.9

Encaissement des fonds

Débit compte de disponibilités

Crédit 421 « Personnel-Rémunérations dues »

COMPTE 645. CHARGES DE SECURITE SOCIALE ET DE PREVOYANCE

Le compte 645 présente les subdivisions suivantes :

6451. Cotisations d'assurance maladie

6452. Cotisations aux mutuelles

6453. Cotisations aux caisses de retraites et de pensions

64531. Pensions civiles et militaires

645311. Pensions civiles (cotisations pour le cas pensions)

Le compte 645311 permet la comptabilisation des cotisations employeurs des fonctionnaires civils détachés auprès d'un organisme au profit du Compte d'affectation spécial des Pensions de l'État.

645312 . Pensions militaires (cotisations pour le cas pensions)

Le compte 645312 permet la comptabilisation des cotisations employeurs des militaires détachés auprès d'un organisme au profit du Compte d'affectation spécial des Pensions de l'État.

64532. CNRACL

Le compte 64532 permet la comptabilisation des cotisations de la caisse de retraite de base des fonctionnaires titulaires des collectivités locales et des établissements publics de santé,

64533. MSA

64534. CNAV

Le compte 64534 permet la comptabilisation des cotisations de la caisse nationale d'assurance vieillesse des travailleurs salariés du régime général.

64535. Caisses de retraite complémentaire

645351. RAFFP

Le compte 645351 permet la comptabilisation des cotisations du régime de Retraite additionnelle de la fonction publique pour les fonctionnaires titulaires des trois fonctions publiques,

645352. IRCANTEC

Le compte 645352 permet la comptabilisation des cotisations de l'institution de retraite complémentaire des agents contractuels des trois fonctions publiques – État, collectivités territoriales, hôpitaux – et des élus locaux,

645358. Autres

6454. Cotisations à Pôle Emploi

Le compte 6454 permet la comptabilisation des cotisations à Pôle Emploi pour les personnels contractuels.

6455. Charges sociales sur congés à payer

6456. Cotisations liées au risque invalidité

6458. Cotisations aux autres organismes sociaux

Cas particulier :

Les agents détachés sur contrat : L'organisme précompte des sommes qu'il va reverser à un tiers et non à l'agent, et cela selon un rythme parfois irrégulier. Il convient bien de distinguer ce qui relève de la rémunération "nette" qui sera versée à l'agent, détaché en l'occurrence, et les autres tiers bénéficiant de versements au titre des cotisations de cet agent.

Paie du mois : Comptabilisation de la rémunération nette

Emission et paiement d'une DP pour la rémunération nette au compte .641X

Emission d'une demande de comptabilisation pour les charges sociales :

Débit 645X

Crédit 4 compte d'attente

Régularisation des charges sociales : A la réception et la comptabilisation du titre de la collectivité ou du centre hospitalier ;

Contre passation de la demande de comptabilisation : apurement du compte d'attente et atténuation de charge ;

Régularisation des charges sociales : Comptabilisation et mise en paiement d'une DP :

Débit 645X / Crédit 4

Débit 4 / Crédit 5

Le dispositif PPCR : L'article 148 de la loi n°2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016 prévoit l'application d'un abattement :

- sur tout ou partie des indemnités effectivement perçues par les fonctionnaires civils en position d'activité ou de détachement dans un corps, un cadre d'emplois ou un emploi conduisant à pension civile ayant fait l'objet d'une revalorisation indiciaire visant à la modernisation des parcours professionnels, des carrières et des rémunérations et à l'avenir de la fonction publique ;
- dont le montant annuel correspond aux montants annuels bruts des indemnités perçues par le fonctionnaire civil, dans la limite des plafonds forfaitaires annuels suivants :

Catégorie du corps ou du cadre d'emplois	Plafond forfaitaire annuel
A	389,00 €
B	278,00 €
C	167,00 €

- réduit dans les mêmes proportions que le traitement perçu par l'agent au cours de la même année.
- venant en déduction des assiettes de la CSG, de la CRDS, du RAFF, de la contribution exceptionnelle de solidarité ainsi que la quotité saisissable.

Les différents textes d'application sont les suivants :

- le décret n° 2016-588 du 11 mai 2016 portant mise en œuvre de la mesure dite du « transfert primes/points »
- les décrets modifiant les échelonnements indiciaires (dont le décret n° 2016-589 du 11 mai 2016 modifiant le décret n° 2008-836 du 22 août 2008 fixant l'échelonnement indiciaire des corps et emplois communs aux administrations de l'Etat et de ses établissements publics ou afférents à plusieurs corps de fonctionnaires de l'Etat et de ses établissements publics)
- divers décrets modifiant les décrets statutaires des corps concernés, notamment quant à l'organisation des carrières, ont été publiés au Journal officiel du 13 mai 2016.

Ce dispositif a vocation à s'appliquer aux personnels militaires au plus tôt au 1er janvier 2017, selon des modalités définies par voie réglementaire.

Le dispositif PPCR en comptabilité générale

Le dispositif PPCR est une mesure de transfert de l'indemnitaire vers l'indiciaire. A ce titre, le service en charge de la paye effectue ce transfert lors du calcul de la paye et identifie le montant de ce transfert (appelé par la suite abatement).

Cet abatement donne lieu à comptabilisation en comptabilité générale sur un unique compte de charge créditeur.

- Les schémas d'écritures en comptabilité générale **AVANT** le dispositif PPCR étaient les suivants :

Exemple : Rémunération nette de 110 et Traitement Indiciaire Brut (TIB) de 105

- ✓ Débit 641 / Crédit 421 comptabilisation du TIB pour 100 ;
 - ✓ Débit 641 / Crédit 421 comptabilisation des primes pour 10 ;
 - ✓ Débit 421 / Crédit 5 paiement salaire pour 110 (= montant CP).
- Les schémas d'écriture cibles en comptabilité générale **SUITE** au dispositif PPCR :
 - ✓ Débit 641 / Crédit 421 comptabilisation du TIB via DP pour 105 ;
 - ✓ Débit 6413 / Crédit 421 comptabilisation des primes via DP pour 10 ;
 - ✓ Débit 421 / Crédit 64191 comptabilisation du transfert primes vers le TIB via DP pour 5 ;
 - ✓ Débit 421 / Crédit 5 paiement salaire net 110 via DP (=montant CP).

COMPTE 647. AUTRES CHARGES SOCIALES

Le compte 647 présente les subdivisions suivantes :

- 6471. Prestations directes
- 6472. Versements aux comités d'entreprise et d'établissement
- 6473. Versements aux comités d'hygiène et de sécurité
- 6474. Œuvres sociales
- 6475. Médecine du travail, pharmacie
- 6478. Divers

Le compte 647 enregistre notamment les frais relatifs aux œuvres sociales et les versements aux comités d'organisme. Les honoraires médicaux concernant le personnel de l'organisme sont imputés au compte 6475 « médecine du travail, pharmacie ».

COMPTE 648. AUTRES CHARGES DE PERSONNEL

Le compte 648 enregistre notamment les sommes dues au titre de l'intéressement. A la clôture de l'exercice, ces sommes ont le caractère de charges à payer.

Par ailleurs, l'intéressement est soumis au forfait social (contribution versée par l'employeur qui concerne les éléments de rémunération ou gains non soumis aux cotisations sociales mais assujettis à la contribution sociale généralisée (CSG)).

Technique comptable

Comptabilisation à la clôture de l'exercice

Selon l'approche comptable

- Débit 648 « Autres charges de personnel »
- Crédit 4286 « Autres charges de personnel à payer »

et comptabilisation des charges sociales (cotisations soumises au forfait social)

- Débit 645 « Charges de sécurité sociale et de prévoyance »
- Crédit 4386 « Organismes sociaux – autres charges à payer »

Contre-passation des écritures à l'ouverture de l'exercice suivant (en N+1)

- Débit 4286 « Autres charges de personnel à payer »
 - Crédit 648 « Autres charges de personnel »
- et comptabilisation des charges sociales (cotisations soumises au forfait social)
- Débit 4386 « Organismes sociaux – autres charges à payer »
 - Crédit 645 « Charges de sécurité sociale et de prévoyance »

Comptabilisation en N+1

Comptabilisation, lors de l'approbation des comptes, de la dette liée à l'intéressement

Débit 648 « Autres charges de personnel » ou Débit 69x « Intéressement des salariés »

Crédit 431 « Sécurité sociale » pour le montant de la CSG et de la CRDS dues par le salarié

Crédit 421 « Personnel - rémunérations dues » pour le montant net dû au salarié

Comptabilisation relative au forfait social (*contribution patronale qui concerne les sommes versées soumises à CSG et exonérées de cotisations patronales*)

Débit 645 « Charges de sécurité sociale et de prévoyance »

Crédit 431 « Sécurité sociale »

Paiement de la CSG/CRDS et du forfait social

Débit 431 « Sécurité sociale »

Crédit 5 Compte de disponibilités

L'intéressement est payé aux personnels

Débit 421 « Personnel – rémunérations dues »

Crédit 5 Compte de disponibilités

COMPTE 649. PRODUITS D'IMPOT CICE

Le produit résultant du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE), est comptabilisé au crédit d'un sous-compte du compte 64 « Charges de personnel », en raison de l'objectif poursuivi par le législateur de permettre la diminution des charges de personnel par ce crédit d'impôt.

Les organismes soumis à l'impôt peuvent bénéficier du CICE calculé sur les rémunérations brutes versées au cours de l'année civile et n'excédant pas un certain plafond.

En général, le CICE s'impute sur l'impôt dû au titre de l'année au cours de laquelle les rémunérations ont été versées. L'excédent de crédit d'impôt constitue une créance sur l'Etat qui peut être utilisée pour le paiement de l'impôt dû au titre des trois années suivantes. La fraction non utilisée à l'issue de cette période pourra être remboursée.

Débit 444 « Impôt sur les bénéficiaires »

Crédit 649 « Produit d'impôt CICE »

COMPTE 65. AUTRES CHARGES DE GESTION**COMPTE 651. REDEVANCES POUR CONCESSIONS, BREVETS, LICENCES, MARQUES, PROCÉDÉS, LOGICIELS, DROITS ET VALEURS SIMILAIRES**

Le compte 651 présente les subdivisions suivantes :

6511. Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels

6516. Droits d'auteurs et de reproduction

6518. Autres droits et valeurs similaires

Les redevances versées pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires ne sont pas inscrites dans les charges externes mais dans les autres charges de gestion, au débit du compte 651, à condition qu'elles ne représentent pas en fait le prix d'acquisition d'un élément d'actif ou la contrepartie de l'entrée d'un nouvel élément dans l'actif de l'organisme.

Les droits d'auteur et de reproduction s'imputent au compte 6516 « droits d'auteur et de reproduction ». La TVA retenue à la source due sur les droits passibles de la TVA est à enregistrer au compte 4455 « taxe sur le chiffre d'affaires à décaisser ».

COMPTE 652. CONTRÔLE BUDGETAIRE, ECONOMIQUE ET FINANCIER

Les organismes publics régis par le titre III du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, sont soumis à un contrôle budgétaire ou économique et financier. Le texte institutif de l'organisme mentionne le contrôle auquel est soumis ce dernier.

Sont assujettis au contrôle économique et financier de l'État, les établissements publics de l'État ayant pour objet principal une activité commerciale, industrielle ou agricole. Le contrôle économique et financier est exercé, sous l'autorité du ministre des finances, soit par les contrôleurs d'État, soit par des missions de contrôle

Les organismes contrôlés mettent à la disposition des missions de contrôle les moyens nécessaires à l'exercice de leurs fonctions.

Les frais nécessités par l'exercice du contrôle économique et financier sont comptabilisés au compte 652 « Contrôle financier » et sont couverts par une contribution des organismes contrôlés. Le taux et les modalités d'établissement de cette contribution sont fixés par décret pris sur le rapport des ministres chargés des finances, des affaires économiques et du budget.

COMPTE 653. CONSEILS ET ASSEMBLEES

Ce compte retrace les seuls frais afférents au déplacement, à l'hébergement et à la restauration des personnes membres de ces conseils et assemblées.

Les autres dépenses générées par la réunion de ces conseils sont retracées aux comptes de charges par nature correspondants.

COMPTE 654. PERTES SUR CRÉANCES IRRÉCOUVRABLES

Les pertes sur créances irrécouvrables sont enregistrées au débit du compte 654 « Admissions en non valeur et remises gracieuses ».

L'organisme qui est amené à abandonner sa créance à titre gracieux a pour effet de libérer le débiteur des sommes qui lui sont réclamées. La créance est alors soldée en contre partie du compte 654 « Pertes sur créances irrécouvrables ».

L'ensemble de la technique comptable relative au compte 654 est abordée dans le fascicule relatif aux créances de l'actif circulant.

Technique comptable

Constatation du caractère douteux de la créance

Débit 416 « Clients douteux ou litigieux »

Crédit 411 « Clients »

Comptabilisation du recouvrement partiel de la créance

Débit compte de disponibilités

Crédit 416 « Clients douteux ou litigieux »

Constatation de la dépréciation pour la quote-part de la créance douteuse H.T

Débit 6817 « Dotations aux dépréciations des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement) »

Crédit 491 « Dépréciation des comptes de clients et comptes rattachés (clients, élèves, étudiants, stagiaires) »

Comptabilisation de la quote-part de la créance devenue irrécouvrable (créance admise en non-valeur ou ayant fait l'objet d'une remise gracieuse)

Débit 654 « Pertes sur créances irrécouvrables »

Débit 44566 « TVA déductible sur autres biens et services » si mise en œuvre de la récupération de la TVA collectée selon les modalités de l'article 272 du CGI.

Crédit 416 « Clients douteux ou litigieux »

Reprise de la provision devenue sans objet

Débit 491 « Provisions pour dépréciation des comptes de clients »

Crédit 7817 « Reprises sur dépréciation des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement) »

COMPTE 655. QUOTE-PARTS DE RÉSULTAT SUR OPÉRATIONS FAITES EN COMMUN

Ce compte enregistre à son débit :

- la quote-part de résultat sur opérations faites en commun qui représente pour l'entité non gérante sa participation aux pertes ;
- la quote-part de résultat sur opérations faites en commun qui représente pour l'entité gérante le montant des bénéfices répartis aux parties non gérantes.

Technique comptable

Comptabilisation de la quote-part faite en commun à l'aide d'une demande de comptabilisation

Débit 655 « Quote-part de résultat sur opérations faites en commun »

Crédit 458 « Opérations faites en commun ou en groupement (GIE, GCS, GIP) »

COMPTE 656. VALEURS COMPTABLES DES ÉLÉMENTS D'ACTIFS CÉDÉS

Le compte 656 est débité du montant de la valeur brute, diminuée des amortissements, des éléments d'actifs cédés par le crédit du compte d'actif intéressé de la classe 2, sauf s'il s'agit de titres immobilisés de l'activité de portefeuille (TIAP) ou de valeurs mobilières de placement (VMP). Le prix de cession est inscrit au compte 756 « produits des cessions d'éléments d'actif ». Le compte 656 est débité de la valeur brute des TIAP cédés.

Les dispositions comptables consacrées aux immobilisations corporelles font l'objet de développements dans le fascicule dédié à la norme 6 « immobilisations corporelles ».

Technique comptable

Sortie de l'immobilisation

Solde des amortissements pratiqués

Débit subdivision intéressée du compte 28x « Amortissements des immobilisations »

Crédit du compte d'immobilisation concerné

Sortie de la valeur nette comptable de l'immobilisation

Débit 656 « Valeur comptable des éléments d'actif cédés »

Crédit du compte d'immobilisation concerné

Simultanément, constatation du produit de la vente du bien

Débit 462 « Créances sur cessions d'immobilisations »

Crédit 756 « Produits des cessions d'éléments d'actif »

Reprise des éventuelles dépréciations

Débit 29 « Dépréciation des immobilisations »

Crédit 7816 « Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles »

Reprise et sortie des éventuels financements rattachés à l'actif cédé

Débit 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs »⁸

Crédit 7863 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs »

Sortie du financement du bilan

Débit 1041x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs »

Crédit 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs »

COMPTE 657. CHARGES SPÉCIFIQUES

Le compte 657 enregistre les charges spécifiques à l'activité de l'organisme qui ne peuvent être imputées à un autre compte de charge par nature et qu'il convient de suivre de manière précise pour en permettre un meilleur contrôle. Il s'agit principalement des opérations de transfert réalisées pour le compte des collectivités publiques : État, collectivités territoriales, Communauté européenne.

Il en va ainsi des dépenses d'intervention (versement des aides aux agriculteurs, versement des allocations au titre des contrats aidés, versement de bourses aux élèves, versement de subventions ...). Ces dispositifs font l'objet de dispositions normatives relevant des normes 2 « les charges », 12 « les passifs non financiers » et 13 « les engagements à mentionner dans l'annexe ».

Le compte 657 « charges spécifiques » a son pendant en recette, compte 757 « produits spécifiques ». Ainsi, dans le cadre des dispositifs d'intervention pour compte propre, lorsque le financement de ces opérations est assuré par des fonds reçus du tiers financeur, ces produits sont comptabilisés au compte 757 « produits spécifiques ».

Les modalités relatives aux dispositifs d'intervention sont décrites dans l'instruction dédiée.

COMPTE 658. DIVERSES AUTRES CHARGES

Le compte 658 retrace notamment les charges sur opérations de gestion telles que les pénalités sur contrats ou conventions, amendes fiscales ou pénales, les déficits ou intérêts sur débits admis en décharge ou en remise gracieuse, les dons ou les libéralités.

Ce compte se subdivise de la manière suivante.

6581. Pénalités

65811. Pénalités sur contrats ou conventions

65812. Pénalités, amendes fiscales ou pénales

⁸ L'ensemble des modalités comptables relatives aux financements externes de l'actif est indiqué dans l'instruction du 31 janvier 2013.

6582. Frais d'élection aux chambres d'agriculture (*chambres d'agriculture et leur assemblée permanente*)
 6583. Charges de gestion provenant de l'annulation de titres de recettes des exercices antérieurs
 6584. Déficits ou débits admis en décharge ou en remise gracieuse
 65841. Principal
 65848. Intérêts
 6585. Dons, libéralités
 6588. Autres charges diverses

COMPTE 65811. PENALITES SUR CONTRATS OU CONVENTIONS

Sont comptabilisés au compte 65811 « Pénalités sur contrats ou conventions » :

- les pénalités supportées par l'organisme lorsque dans le cadre d'une prestation effectuée ou d'une vente réalisée, il subit une réduction sur le prix pour inobservation des délais ou des spécifications prévus au contrat ;
- les sanctions pour défaut de paiement dans les délais (intérêts moratoires, indemnité forfaitaire).

COMPTE 65812. PENALITES, AMENDES FISCALES OU PENALES

Ce compte permet la comptabilisation des pénalités et des majorations ou intérêts de retard (fiscales ou sociales), notamment en cas de retard de paiement de certains impôts ou cotisations sociales. Les amendes et pénalités fiscales sont des pénalités d'assiette et de recouvrement. Les amendes et pénalités sociales sont des sanctions pécuniaires en matière de sécurité sociale et de réglementation du travail.

Spécificité des chambres d'agriculture

COMPTE 6582. FRAIS D'ELECTION AUX CHAMBRES D'AGRICULTURE

Ce compte est dédié aux frais d'élection des chambres d'agriculture

COMPTE 6583. CHARGES DE GESTION PROVENANT DE L'ANNULATION DE TITRES DE RECETTES DES EXERCICES ANTERIEURS

Le compte 6583 « charges de gestion provenant de l'annulation de titres de recettes des exercices antérieurs » enregistre les opérations d'annulation de recettes lorsque cette annulation intervient après la clôture de l'exercice concerné et que celle-ci ne relève pas des modalités de corrections décrites dans la norme 14 et donc du champ d'application de l'instruction BOFIP-GCP-14-0004 du 25 février 2014 relative aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs .

Il s'agit par exemple de cas où l'organisme obtient des informations, après la date d'arrêté des comptes, remettant en cause le bien fondé de la créance. Ne pouvant matériellement anticiper l'annulation de la créance, la régularisation intervient sur l'exercice au cours duquel les nouvelles informations sont obtenues.

Les EPIC et organismes redevables de l'impôt sur les sociétés (IS), sont également soumis à l'instruction précitée et peuvent régulariser les erreurs via le compte de charge 6583 « charges de gestion provenant de l'annulation de titres de recettes des exercices antérieurs » selon le schéma comptable ci-après.

Il convient néanmoins de préciser que les règles comptables sont indépendantes des règles fiscales au regard de la déductibilité ou de la non déductibilité de cette charge.

Technique comptable

A) Cas d'un titre de recette qui n'a pas été recouvré

Exercice N (pour mémoire)

Débit 41x « Clients »

Crédit subdivision intéressée de la classe 7

Exercice N+1 : régularisation au vu d'une demande de comptabilisation émise par l'ordonnateur afin d'être pris en charge par le comptable

Débit 6583 « Charges de gestion provenant de l'annulation de titres de recettes des exercices antérieurs »

Crédit du compte de tiers initialement débité (subdivision intéressée du compte 41)

B) Cas d'un titre de recette qui a été recouvré

Exercice N (pour mémoire)

- Débit 41 « Clients »
- Crédit subdivision intéressée de la classe 7
- Débit classe 5
- Crédit 41 « Clients »

Exercice N+1 : régularisation au vu d'une demande de paiement émise par l'ordonnateur afin d'être pris en charge par le comptable

- Débit 6583 « Charges de gestion provenant de l'annulation de titres de recettes des exercices antérieurs »
- Crédit 4664 « Excédents de versements à rembourser »

COMPTE 6584. DÉFICITS OU DÉBETS ADMIS EN DÉCHARGE OU EN REMISE GRACIEUSE

- 65841. Principal
- 65848. Intérêts

Le compte 6584 est débité du montant admis en décharge ou en remise gracieuse par le crédit de la subdivision intéressée du compte 429 « déficits et débits des comptables et régisseurs ».

Les débits prononcés à l'encontre de l'agent comptable et des régisseurs produisent des intérêts jusqu'à la date de leur règlement (constatés au 7584 « Contentieux). S'ils font l'objet d'une remise gracieuse, ils sont inscrits au débit du compte 65848 « intérêts » par le crédit du compte 4296 « redevables d'intérêts sur débits ».

COMPTE 6585. DONS, LIBÉRALITÉS

Le compte 6585 enregistre les dons et libéralités effectués par l'établissement.

COMPTE 6588. AUTRES CHARGES DIVERSES

Ce compte enregistre les charges diverses de gestion courante.

COMPTE 66. CHARGES FINANCIÈRES

Les charges financières comprennent notamment, outre les charges d'intérêts, les escomptes accordés, les pertes de change consécutives aux opérations faites en monnaie étrangère, les charges nettes constatées à l'occasion de la cession de valeurs mobilières de placement, les autres charges financières.

66 - CHARGES FINANCIERES

661 - Charges d'intérêts

664 - Pertes sur créances liées à des participations (*établissements publics d'aménagement, établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial, établissements publics fonciers, établissements publics à caractère scientifique et professionnel, établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles*)

665 - Escomptes accordés

666 - Pertes de change

667 - Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement

668 - Autres charges financières

COMPTE 661. CHARGES D'INTÉRÊTS

Le compte 661 présente les subdivisions suivantes :

6611. Intérêts des emprunts et des dettes

66116. Intérêts des emprunts et des dettes assimilées

66117. Intérêts des dettes rattachées à des participations (*établissements publics d'aménagement, établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial, établissements publics foncier*)

6615. Intérêts des comptes courants et de dépôts créditeurs (*établissements publics d'aménagement, établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial, établissements publics foncier*)

6616. Intérêts bancaires sur opérations de financement (escomptes....)

6617. Intérêts des obligations cautionnées (*établissements publics d'aménagement, établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial, établissements publics fonciers*)

6618. Autres charges d'intérêts

66181. Intérêts des dettes commerciales

66188. Intérêts des dettes diverses

Le compte 661 enregistre à son débit les charges d'intérêts dus par l'organisme à ses différents prêteurs.

Les intérêts courus non échus sur emprunts sont comptabilisés, en fin d'exercice, au compte 6611 « Intérêts des emprunts et dettes » par le crédit du compte 1688 « Intérêts courus ».

A la réouverture des comptes, cette écriture est contre passée automatiquement (méthode de l'extourne) en date comptable du 01/01/N+1.

Spécificité des EPAVN des EPF et des EPIC.

COMPTE 66117 Intérêts des dettes rattachées à des participations
COMPTE 6615 Intérêts des comptes courants et de dépôts créditeurs
COMPTE 6617 Intérêts des obligations cautionnées

Spécificité des EPAVN des ESCP des EPF et des EPIC et des EPLEFPA.

COMPTE 664 PERTES SUR CRÉANCES LIÉES A DES PARTICIPATIONS

Les créances irrécouvrables liées à des participations sont enregistrées au compte 664 « Pertes sur créances liées à des participations ». Lorsque les créances comptabilisées au compte 267 « Créances rattachées à des participations » (à l'occasion d'un prêt octroyé à un autre établissement dans lequel le prêteur détient une participation) deviennent irrécouvrables, la perte générée est comptabilisée au compte 664.

Technique comptable

Débit 664 « Pertes sur créances liées à des participations »

Crédit 267 « Créances rattachées à des participations »

Dans la mesure où une dépréciation à caractère financier a été comptabilisée à la clôture des exercices antérieurs, au crédit du compte 2967 « Créances rattachées à des participations » celle-ci n'étant plus justifiée, il convient de la reprendre en totalité.

COMPTE 665. ESCOMPTE ACCORDÉS

Il résulte des dispositions réglementaires que la notion d'escompte est liée à celle de délai normal de règlement tel qu'il doit être prévu dans les conditions générales de vente. Ainsi, il y a véritable escompte si la réduction de prix est accordée lorsque le règlement intervient avant la date résultant de l'application des conditions générales de vente. Elle constitue une charge financière.

Ce compte est débité du montant des escomptes accordés par l'organisme à ses clients par le crédit du compte 411 « clients ».

COMPTE 666. PERTES DE CHANGE

Conformément à la norme n° 2, seules les pertes de change résultant des opérations financières de l'organisme sont imputées au compte 666 ; elles comprennent notamment les pertes de change liées aux dettes financières et aux instruments financiers libellés en monnaie étrangère.

Les pertes de change concernant des opérations autres que celles liées au financement et à la trésorerie, telles les pertes de change réalisées lors des transactions commerciales que connaît l'organisme avec l'étranger, entrent dans la catégorie des charges de fonctionnement. En effet, quand il vend ou achète des biens ou des prestations de services venant de l'étranger (dans une devise autre que l'euro), il est soumis à un risque de variation du cours de la monnaie appelé « taux de change ». Ce risque peut être au désavantage de l'organisme ; il subit alors une perte de change qui constitue une charge de fonctionnement. Toutefois, la situation peut également varier au bénéfice de l'organisme : il constate alors un gain de change qui constitue soit, un produit financier comptabilisé en compte 766 « gains de change », soit un produit de fonctionnement (cf. la norme n° 4 « Les produits »).

Lorsque la perte de change est liée à une opération financière de l'organisme, le compte 666 est débité :

- en cours d'exercice, pour les pertes de change subies par l'organisme ;
- à la fin de l'exercice, des écarts de conversion négatifs constatés sur les disponibilités en devises car ils sont considérés comme des pertes de change latentes.

Lorsque la perte de change est liée à toute autre opération de l'organisme, un compte de charge de fonctionnement est débité lors du paiement ou de l'encaissement :

- pour un achat à l'étranger : le cours de l'euro a fluctué par rapport à celui en vigueur lors de la date de facture. La sortie de trésorerie est plus importante que prévue afin de payer la facture en devise étrangère ;
- pour une vente à l'étranger : le cours de l'euro a baissé par rapport à celui en vigueur lors de l'émission de la facture. Le montant des fonds encaissés par l'organisme est inférieur à celui prévu.

Technique comptable

Règlement de la dette et constatation de la perte de change au cours de change du jour.

Crédit compte de disponibilités, pour le montant du règlement

Débit 6x, pour le montant de la perte constatée

Débit compte de fournisseurs intéressé, pour le montant de la dette arrêtée lors des écritures d'inventaire

Règlement de la créance et constatation de la perte de change au cours de change du jour.

Débit compte de disponibilités, pour le montant du règlement

Débit 6x, pour le montant de la perte constatée

Crédit compte de clients intéressé, pour le montant de la créance arrêtée lors des écritures d'inventaire

Technique comptable

Cas d'une facture de marchandises émanant d'un fournisseur américain, montant 1.000 \$ (cours du \$ = 1,0922 €)
- Contre-valeur en € de la facture : $1.000 \$ * 1,0922 = 1\ 092,20 €$

1. A la réception de la facture

Débit 607 « Achats de marchandises » pour 1 092,20 €

Crédit 40x « Fournisseurs » pour 1 092,20 €

2. Au paiement de la facture, effectué en dollars, le cours du dollar est alors de 1,42 €, la perte de change s'élève donc à : $1.000 \$ * (1,0922 - 1,42) = 327,80 €$

Débit 40x « Fournisseurs » pour 1 092,20 €

Débit 607 « Achats de marchandises » pour 327,80 €

Crédit classe 5 pour 1 420 €

Les achats ou ventes à l'étranger ne génèrent des écarts de change que si les transactions sont réalisées dans la monnaie du tiers.

COMPTE 667. CHARGES NETTES SUR CESSIONS DE VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT

Ce compte est débité de la valeur brute des valeurs mobilières de placement cédées. Il est crédité du prix de cession de ces valeurs mobilières de placement.

Le montant comptabilisé est le prix d'acquisition des VMP qui est indiqué dans le contrat d'acquisition ou dans le document attestant le legs ou le don du portefeuille. Les frais d'acquisition en sont exclus et sont comptabilisés en charge aux subdivisions du compte 627 « Services bancaires et assimilés ».

Les écritures comptables relatives aux opérations d'acquisition ou de cession de valeurs mobilières de placement sont abordées dans le fascicule trésorerie relatif à la norme 10 et sont rappelées ci-dessous. En matière de cession, les titres les plus anciens sont vendus les premiers (méthode PEPS).

Technique comptable

1. Achats des actions

Débit 503 « Actions » ou 504 « Autres titres conférant un droit de propriété »

Crédit 464 « Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement »

2. Cessions d'actions

Lorsque le prix de cession est inférieur à la valeur patrimoniale d'intégration

Pour le montant de la valeur patrimoniale d'intégration

Débit 667 « Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement »

Crédit 503 « Actions » ou 504 « Autres titres conférant un droit de propriété »

Simultanément, pour le prix de la cession

Débit 465 « Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement »

Crédit 667 « Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement »

En cas de moins-value latente constatée à la clôture, une dépréciation a pu être constituée au compte 6866 « Dotations aux dépréciations des éléments financiers »En cas de cession, il convient de reprendre la **dépréciation** selon les modalités indiquées ci-dessous :

Débit subdivision intéressée du compte 590

Crédit 7866 « Reprises sur dépréciation des éléments financiers »

COMPTE 668. AUTRES CHARGES FINANCIÈRES

Le compte 668 présente les subdivisions suivantes :

6683. Charges financières provenant de l'annulation de titres de recettes des exercices antérieurs

6685. Charges financières provenant de l'encaissement de chèques vacances

6688. Autres charges financières

La technique comptable du compte 6683 « Charges financières provenant de l'annulation de titres de recettes des exercices antérieurs » est identique à celle du compte 6583 exposée ci-dessus.

COMPTE 68. DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, AUX DEPRECIATIONS ET AUX PROVISIONS**68 - DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, AUX DEPRECIATIONS ET AUX PROVISIONS**

681 - Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions - Charges de fonctionnement

6811 - Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles

6812 - Dotations aux amortissements des charges de fonctionnement à répartir

6813 - Quote-part reconstituée des financements rattachés à des actifs

6815 - Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement

6816 - Dotations pour dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles

6817 - Dotations aux dépréciations des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement)

684 - Dotations aux provisions réglementées (*établissements publics d'aménagement, établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial, établissements publics fonciers, établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial*)

6845 - Amortissements dérogatoires

6848 - Autres provisions réglementées

686 - Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions - Charges financières

6861 - Dotations aux amortissements des primes de remboursement des obligations (*établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial, établissements publics fonciers*)

6863 - Quote-part reconstituée des financements rattachés à des actifs

6865 - Dotations aux provisions pour risques et charges financières

6866 - Dotations aux dépréciations des éléments financiers

6868 - Autres

689 - Engagements à réaliser sur fonds dédiés (*Fondations universitaires*)

6894- Engagements à réaliser sur subventions dédiées

6895- Engagements à réaliser sur dons manuels dédiés

6897- Engagement à réaliser sur legs et donations dédiés

Le compte 68 distingue parmi les dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions deux catégories :

- celles qui relèvent des charges de fonctionnement (compte 681),

- celles qui constituent des charges financières (compte 686).

Les comptes 681 et 686 sont débités du montant respectif des dotations de l'exercice aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions par le crédit des subdivisions des comptes d'amortissements, de dépréciations et de provisions concernés.

LES AMORTISSEMENTS

En ce qui concerne les amortissements, la technique comptable est exposée dans les fascicules relatifs aux « immobilisations incorporelles » et « immobilisations corporelles »

LES PROVISIONS

Les règles de constitution des provisions sont décrites dans le fascicule relatif aux passifs non financiers
La méthode de comptabilisation est décrite dans les différents comptes 15, 29, 39, 49, et 59.

COMPTE 681. DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, AUX DEPRECIATIONS ET AUX PROVISIONS. CHARGES DE FONCTIONNEMENT

Le compte 681 comporte des subdivisions suivantes :

- 6811. Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles
- 6813. Quote - part reconstituée des financements rattachés à des actifs
- 6815. Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement
- 6816. Dotations aux provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles
- 6817. Dotations aux provisions pour dépréciation des actifs circulants

L'ensemble des modalités comptables relatives au fonctionnement des comptes ci-dessus est détaillée dans les fascicules relatifs aux :

- immobilisations corporelles et incorporelles concernant le compte 6811 « Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles » et 6816. « Dotations aux provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles », aux créances de l'actif circulant pour les comptes 6812 « Dotations aux amortissements des charges de fonctionnement à répartir » et 6817 « Dotations aux provisions pour dépréciation des actifs circulants »,
- passifs non financiers pour le compte 6815. « Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement ».

COMPTE 6811. DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS SUR IMMOBILISATIONS INCORPORELLES ET CORPORELLES

Ce compte est débité par le crédit de la subdivision intéressée du compte 28.

COMPTE 6812. DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS DES CHARGES DE FONCTIONNEMENT À RÉPARTIR

Ce compte est débité par le crédit du compte 4816 « Frais d'émission d'emprunt ». Les conditions de fonctionnement de ce compte, qui retrace les frais d'émission des emprunts sont décrites dans le fascicule relatif aux créances de l'actif circulant.

Les frais d'émission d'emprunt correspondent aux frais et commissions dus aux intermédiaires financiers. Il s'agit principalement des frais bancaires facturés lors de la mise en place de l'emprunt, ou d'honoraires de prestataires extérieurs, ainsi que diverses commissions dues aux intermédiaires financiers.

A la clôture de chaque exercice, pour le montant de la quote-part des frais d'émission d'emprunt incombant à cet exercice

Débit 6812 « Dotations aux amortissements des charges de fonctionnement à répartir »

Crédit 4816 « Frais d'émission des emprunts »

COMPTE 6813. QUOTE-PART RECONSTITUÉE DES FINANCEMENTS RATTACHÉS À DES ACTIFS

Ce compte enregistre les charges liées à la reconstitution des financements externes rattachés à des actifs, dans le cas de la reprise d'une dépréciation de l'actif concerné.

Les modalités de comptabilisation font l'objet d'un développement dans le fascicule dédié à la norme 20 relative aux financements externes de l'actif.

COMPTE 6815. DOTATIONS AUX PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES DE FONCTIONNEMENT

Ce compte est débité par le crédit de la subdivision intéressée du compte 15.

L'ensemble des modalités comptables relatives aux provisions est traité dans le fascicule relatif aux passifs non financiers. Enfin, pour faire apparaître l'ensemble des flux intervenus au cours de l'exercice, il convient d'enregistrer en classe 6 les différentes charges effectivement réalisées au cours de l'exercice même lorsqu'elles sont déjà couvertes par des provisions. Dans ce cas, les provisions antérieurement constituées et correspondantes à ces charges sont annulées par le crédit du compte 78 « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions ».

COMPTE 6816. DOTATIONS AUX PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES ET CORPORELLES

Ce compte est débité par le crédit de la subdivision intéressée du compte 29.

COMPTE 6817. DOTATIONS AUX PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES ACTIFS CIRCULANTS

L'ensemble des modalités comptables relatives au compte 6817 « Dotations aux provisions pour dépréciations des actifs circulants » est décrit dans le fascicule des créances de l'actif circulant.

Les créances dont la valeur nominale de remboursement a diminué de façon réversible doivent faire l'objet d'une dépréciation pour créance douteuse. Celle-ci doit être constatée dès qu'apparaît un risque de perte probable. Son montant est apprécié compte tenu des circonstances et du principe de prudence. Il est possible d'enregistrer des dépréciations qui ne représentent qu'une quote-part de la créance.

Il convient de rappeler qu'une créance douteuse qui devient irrécouvrable implique la comptabilisation d'une perte sur créances irrécouvrables au compte 654 (cf. fascicule créances de l'actif circulant : technique comptable du compte 416).

L'ordonnateur saisit, via une demande de comptabilisation, l'écriture de dépréciation. La reprise de dépréciation sera effectuée selon un procédé similaire par demande de comptabilisation.

Technique comptable

En fin d'exercice N, constitution de la dépréciation

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

Crédit 4911 « Clients divers »

Reprise de la dépréciation quand la réalisation du risque de non-recouvrement couvert par la provision est devenue sans objet

Débit 4911 « Clients divers »

Crédit 7817 « Reprise sur provisions pour dépréciation des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement) »

COMPTE 686. DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, AUX DEPRECIATIONS ET AUX PROVISIONS – CHARGES FINANCIÈRES

Spécificité des établissements publics d'aménagement de villes nouvelles, établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial, établissements publics fonciers

COMPTE 684. DOTATIONS AUX PROVISIONS REGLEMENTEES

Le compte 684 « comporte des subdivisions suivantes :

6845. Amortissements dérogatoires (**y compris les établissements publics nationaux à caractère scientifique, culturel et professionnel**)

6848. Autres provisions réglementées

Le montant de la dotation de l'exercice aux comptes de provisions réglementées est enregistré par le débit de la subdivision correspondante du compte 68 mentionné ci-dessus, au crédit de l'un des comptes suivants : 142 « Provisions réglementées relatives aux immobilisations », 143 « Provisions réglementées relatives aux stocks », 144 « Provisions réglementées relatives aux autres éléments de l'actif », 145 « Amortissements dérogatoires », 146 « Provision spéciale de réévaluation », 147 « Plus-values réinvesties », 148 « Autres provisions réglementées ».

Les subdivisions concernées du compte 78 « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions » enregistrent à leur crédit les reprises sur provisions réglementées par le débit de l'un des comptes 142 à 148 (voir le développement consacré à la norme 4 « les produits de fonctionnement et les produits financiers »).

Le compte 686 comporte les subdivisions suivantes :

6861. Dotations aux amortissements des primes de remboursement des obligations (*établissements publics d'aménagement des villes nouvelles, établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial, établissements publics fonciers*)

6863. Quote-part reconstituée des financements rattachés à des actifs

6865. Dotations aux provisions pour risques et charges financiers

6866. Dotations aux dépréciations des éléments financiers

6868. Autres

COMPTE 6863. QUOTE-PART RECONSTITUÉE DES FINANCEMENTS RATTACHÉS À DES ACTIFS

Ce compte enregistre les charges liées à la reconstitution des financements externes rattachés à des actifs, dans le cas de la reprise d'une dépréciation de l'actif concerné (cf. Fascicule dédié à la norme 20 relative aux financements externes de l'actif).

COMPTE 6865. DOTATIONS AUX PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES FINANCIERS

Ce compte est débité par le crédit de la subdivision intéressée du compte 15.

COMPTE 6866. DOTATIONS AUX PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES ÉLÉMENTS FINANCIERS

Ce compte est débité par le crédit de la subdivision intéressée des comptes 296 « Provision pour dépréciation des participations et créances rattachées à des participations » ou 297 « Provision pour dépréciation des autres immobilisations financières ».

Il est débité par la subdivision intéressée du compte 59, dans le cas de dépréciation portant sur des valeurs mobilières de placement.

Spécificité des fondations universitaires.

689. Engagements à réaliser sur ressources affectées

Ce compte présente les subdivisions suivantes :

6894. Engagements à réaliser sur subventions attribuées

6895. Engagements à réaliser sur dons manuels affectés

6897. Engagements à réaliser sur legs et donations affectées

A compter du 1^{er} janvier 2016, en application des nouvelles normes comptables et du décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, les ressources affectées disparaissent. Les opérations comptabilisées jusqu'à présent en ressources affectées seront retraitées selon les modalités prévues dans l'instruction « Modalités de retraitement des conventions de ressources affectées » :

COMPTE 69. IMPÔTS SUR LES BÉNÉFICES ET ASSIMILÉS

Le compte 69 présente les subdivisions suivantes :

691. Participation des salariés aux résultats (*Spécificité des établissements publics d'aménagement de villes nouvelles, des établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial, des établissements publics fonciers*)

695. Impôts sur les bénéfices

699. Produits - report en arrière des déficits

Spécificité des établissements publics d'aménagement de villes nouvelles, établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial, établissements publics fonciers**COMPTE 691. PARTICIPATION DES SALARIES AUX RESULTATS**

La participation des salariés aux résultats, qui résulte d'une obligation légale, concerne tous les salariés et est fonction uniquement des résultats de l'organisme. Les conditions de bénéfice sont définies par accord.

A la clôture de l'exercice au titre duquel les droits des salariés sont nés, la participation est inscrite en charge à payer au crédit du compte 4284 « Dettes provisionnées pour participation des salariés aux résultats » par le débit du compte 691 « Participation des salariés aux résultats ».

Lorsque le montant de la participation a été approuvé ou à la date de validité du contrat, la dette envers les salariés est constatée en tant que réserve spéciale au crédit du compte 424 « participation des salariés aux résultats », soit par le débit du compte 428 « Personnel – charges à payer et produit à recevoir », soit par le débit du compte 691 pour le montant total de la participation, lorsqu'on a procédé à la contre passation de la dette provisionnée au titre de l'exercice précédent.

La participation des salariés se différencie donc de l'intéressement qui est un système facultatif. L'intéressement doit être formalisé par un accord écrit et il doit résulter d'une formule de calcul liée aux résultats ou aux performances de l'entité (Cf. mode de comptabilisation, voir commentaire du compte 648 « autres charges de personnel »).

COMPTE 695. IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES

Ce compte enregistre à son débit le montant dû au titre des bénéfices imposables.

Des subdivisions permettent, le cas échéant, d'identifier les rappels et dégrèvements d'impôts concernant les bénéfices taxables des exercices antérieurs.

Technique comptable

Pour l'exercice N : versement de 4 acomptes au 15/03 15/06 15/09 15/12 (Demande de paiement d'avance)

Débit 4442 « État - Impôt sur les bénéfices acomptes »
Crédit 5 Compte de disponibilités »

Constatation au 31/12/N de l'impôt dû à l'état

Débit 695 « Impôt sur les bénéfices » (demande de paiement)
Crédit 4442 « État - Impôt sur les bénéfices - Acomptes »
Débit 4442 « État - Impôt sur les bénéfices - Acomptes » (demande de comptabilisation)
Crédit 444 « État - Impôt sur les bénéfices »

Comptabilisation du solde au 31/12/N (CAPAC)

Débit 695 « Impôt sur les bénéfices »
Crédit 4486 « Autres charges à payer »

En N+1 extourne de la charge à payer (CAPAC)

Débit 4486 « Autres charges à payer »
Crédit 695 « Impôt sur les bénéfices »

Paiement du solde au 15/05/N+1 (demande de paiement)

Débit 695 « Impôt sur les bénéfices »
Crédit 4442 « État - Impôt sur les bénéfices - Acomptes »
Débit 4442 « État - Impôt sur les bénéfices - Acomptes »
Crédit 5 Compte de disponibilités »

COMPTE 699. PRODUITS – REPORT EN ARRIÈRE DES DÉFICITS

Ce compte enregistre le produit résultant du report en arrière des déficits.

Les organismes soumis à l'impôt sur les sociétés ont la possibilité d'opter pour un report en arrière de leurs déficits fiscaux sur les bénéfices imposables au taux normal non affectés de l'exercice précédent et ayant donné lieu à un paiement effectif d'IS. Cette option fait naître une créance sur le Trésor correspondant à l'excédent d'impôt antérieurement versé

L'ensemble des modalités comptables relatives au compte 699 « Produits - Report en arrière des déficits » est décrit dans le fascicule des créances de l'actif circulant .

Technique comptable

Constatation de la créance

Débit 4441 « État -Créance de carry-back »

Crédit 699 « Produits report en arrière des déficits »

Utilisation de la créance de carry back pour payer l'acompte d'IS

Débit 4442 ou 4425 « État -Impôts sur les bénéfices »

Crédit 4441 « État -Créance de carry back »

La fraction de la créance qui n'a pas pu être imputée sur l'IS peut être remboursée par l'État sur demande expresse de l'organisme, au terme des cinq années suivant celle de la clôture de l'exercice au titre duquel l'option a été exercée.

Remboursement de la créance de carry-back par l'Etat

Débit 5 compte de disponibilités.

Crédit 4441 « État -Créance de carry back. »

FASCICULE N° 4 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES PRODUITS (CF. NORME 4)

Le présent fascicule constitue un développement de la norme n° 4 « Les produits ». Les produits sont enregistrés dans les comptes de classe 7. Ces comptes permettent de constater dans l'exercice les produits par nature qui se rapportent à l'activité normale et courante de l'organisme (comptes de racines 70 à 75) ou à sa gestion financière (comptes de racine 76). Le compte 78 « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions » comprend des subdivisions distinguant les reprises sur charges calculées de fonctionnement ou financières. Enfin, les comptes 79 « Transferts de charges » sont utilisés pour neutraliser certaines charges imputées en classe 6. Les comptes de classe 7 présentent un solde normalement créditeur exceptés ceux comportant le chiffre 9 en troisième position pour lesquels le sens est alors opposé à la normale, soit donc un solde débiteur.

Le fait générateur d'un produit correspond à l'acquisition du droit par l'organisme. Le produit est rattaché à l'exercice au cours duquel il est acquis à l'organisme, dès lors qu'il peut être mesuré de manière fiable (le critère de rattachement des produits à l'exercice est précisé, pour chaque catégorie de produit, dans la norme n° 4 « Les produits »).

A l'inventaire, les produits (imputables aux comptes de racine 70, 74, 75, et 76) concernant l'exercice et pour lesquels un titre n'a pas encore été établi par l'organisme sont portés au crédit du compte de classe 7 concerné par le débit des comptes de rattachement, soit le compte 418x « Clients – Produits non encore facturés », ou 428.7x « Personnel - Produits à recevoir », ou 438.7 « Sécurité sociale et autres organismes sociaux - Produits à recevoir », ou 448.7x « État et autres collectivités publiques – Produits à recevoir », ou 468.7 « Divers – Produits à recevoir ».

De façon symétrique, les produits comptabilisés d'avance doivent être exclus des produits de l'exercice dans la mesure où ils se rattachent à un exercice ultérieur. Le compte de classe 7 concerné est alors débité du montant des produits comptabilisés d'avance en contrepartie du crédit du compte 487 « Produits constatés d'avance ».

Les produits sont, en principe, enregistrés hors taxes collectées.

Ce fascicule expose les commentaires des comptes pour lesquels des explications ont semblé nécessaires .

Il comprend par ailleurs deux annexes :

- l'annexe 1 présente le processus et le circuit de la recette,
- l'annexe 2 présente le traitement comptable et fiscal applicable aux contrats de mécénat, de parrainage et d'échanges de biens et services établis entre un établissement public national et une entreprise.

COMPTE 70. VALEURS DE PRODUITS FABRIQUES, PRESTATIONS DE SERVICES, MARCHANDISES

Les montants des ventes de produits fabriqués, des prestations de services, des ventes de marchandises ainsi que des produits afférents aux activités annexes sont enregistrés au crédit des comptes 701 à 708 par le débit de la subdivision intéressée du compte 41 « Clients et comptes rattachés ».

Le compte 70, corrigé de l'incidence du compte 709 « Rabais, remises et ristournes accordés par l'organisme », représente le montant du chiffre d'affaires de l'exercice.

Pour les ventes de biens, le critère de rattachement du produit à l'exercice est la livraison de ces biens. Pour les prestations de services, le critère de rattachement du produit à l'exercice est la réalisation de ces prestations de services.

Le compte 70 se subdivise comme suit :

- 701. Ventes de produits finis
 - 701. Ventes de terrains *(compte réservé aux Établissements publics fonciers)*
 - 7011. Réserves foncières *(compte réservé aux Établissements publics fonciers)*
 - 7012. Portage foncier *(compte réservé aux Établissements publics fonciers)*
 - 7013. Actions en prestations *(compte réservé aux Établissements publics fonciers)*
 - 7014. Autres *(compte réservé aux Établissements publics fonciers)*
- 702. Ventes de produits intermédiaires
 - 702. Ventes d'immeubles construits *(compte réservé aux Établissements publics fonciers)*
- 703. Ventes de produits résiduels
- 704. Travaux
 - 7041. Réserves foncières *(compte réservé aux Établissements publics fonciers)*
 - 7042. Portage foncier *(compte réservé aux Établissements publics fonciers)*
 - 7043. Actions en prestations *(compte réservé aux Établissements publics fonciers)*
 - 7044. Autres *(compte réservé aux Établissements publics fonciers)*
- 705. Études
 - 7051. Réserves foncières *(compte réservé aux Établissements publics fonciers)*
 - 7052. Portage foncier *(compte réservé aux Établissements publics fonciers)*
 - 7053. Actions en prestations *(compte réservé aux Établissements publics fonciers)*
 - 7054. Autres *(compte réservé aux Établissements publics fonciers)*
- 706. Prestations de services
 - 7061. Produits d'actualisation foncière *(compte réservé aux Établissements publics fonciers)*
 - 7062. Produits d'ingénierie foncière *(compte réservé aux Établissements publics fonciers)*
 - 7063. Prestations d'actions de services *(compte réservé aux Établissements publics fonciers)*
 - 7064. Rémunération des opérations sous mandat *(compte réservé aux Établissements publics fonciers)*
- 707. Ventes de marchandises
- 708. Produits des activités annexes
 - 7081. Produits des services exploités dans l'intérêt du personnel
 - 7082. Commissions et courtages
 - 7083. Locations diverses
 - 7084. Mise à disposition de personnel facturée
 - 7085. Ports et frais accessoires facturés aux clients
 - 7086. Bonis sur reprises d'emballages consignés
 - 7087. Bonifications obtenues des clients et primes sur ventes
 - 7088. Autres produits d'activités annexes
- 709. Rabais, remises et ristournes accordés par l'établissement
 - 7091. sur ventes de produits finis
 - 7092. sur ventes de produits intermédiaires
 - 7093. sur ventes de produits résiduels
 - 7094. sur travaux
 - 7095. sur études
 - 7096. sur prestations de services
 - 7097. sur ventes de marchandises
 - 7098. sur produits des activités annexes

Le prix de vente s'entend généralement du prix facturé, net de taxes collectées, déduction faite des rabais et remises lorsqu'ils sont déduits sur la facture elle-même.

Technique comptable

1. Lors de la vente

Débit subdivision intéressée du compte 41x « Clients et comptes rattachés », pour le montant TTC

Crédit 44571 « TVA collectée », pour le montant de la TVA

Crédit subdivision intéressée du compte 70x « Valeurs de produits fabriqués, prestations de services, marchandises », pour le montant hors TVA

2. A l'encaissement

Débit classe 5, pour le montant TTC

Crédit subdivision intéressée du compte 41x « Clients et comptes rattachés », pour le montant TTC

COMPTES 704. TRAVAUX, 705. ÉTUDES ET 706. PRESTATIONS DE SERVICES

Les comptes 704, 705 et 706 permettent d'enregistrer des opérations à caractère annuel mais également des opérations dont l'exécution est échelonnée sur plusieurs exercices. Ces opérations, dites « pluriannuelles », sont comptabilisées aux comptes 704, 705 et 706 lorsqu'elles sont assimilables à des contrats à long terme et qu'elles engendrent une contrepartie directe d'une valeur équivalente pour le financeur. Leur traitement comptable s'effectue selon la méthode à l'avancement : les produits et le résultat sont constatés progressivement au fur et à mesure de l'exécution du contrat.

Le compte 706 « Prestations de services » enregistre les produits des prestations relevant de l'activité principale de l'organisme (par exemple, les produits issus des services de restauration et d'hébergement pour les CROUS), à la différence du compte 708 « Produits des activités annexes » qui enregistre les produits des prestations ne relevant pas de l'activité principale de l'organisme.

Pour aller plus loin

Les modalités de comptabilisation des opérations pluriannuelles sont précisées dans le fascicule dédié à la norme n° 19 « Les contrats à long terme ».

COMPTE 707. VENTES DE MARCHANDISES

Les marchandises sont les biens que l'organisme achète pour les revendre en l'état.

COMPTE 708. PRODUITS DES ACTIVITÉS ANNEXES

Ce compte enregistre les produits des prestations ne relevant pas de l'activité principale de l'organisme et qui génèrent un complément de revenu. Ce sont des opérations occasionnelles appelées « activités annexes ».

La subdivision 708.3 « Locations diverses » enregistre le produit des locations de toute nature à l'exception des revenus des immeubles non affectés aux activités de l'organisme qui sont comptabilisés au compte 752.

La subdivision 708.4 « Mise à disposition de personnel facturée » permet de constater la refacturation de frais de personnel mis à disposition d'une autre entité par l'organisme. Les frais supportés par l'organisme avant de les refacturer doivent être inscrits dans les comptes de charges de personnel appropriés (classe 6) suivant leur nature. Ces charges sont ensuite compensées au niveau du résultat par la refacturation émise par l'organisme.

La subdivision 708.5 « Ports et frais accessoires facturés aux clients » permet la comptabilisation des ports facturés à l'occasion de ventes « départ » lorsque la facturation effectuée par l'organisme ne correspond pas au montant exact des débours qu'il a engagés. Dans le cas contraire, les frais de transport facturés pour le montant exact des débours sont inscrits au crédit du compte 624.2 « Transports sur ventes », qui a été préalablement débité.

COMPTE 709. RABAIS, REMISES ET RISTOURNES ACCORDÉS PAR L'ÉTABLISSEMENT

Les rabais, remises et ristournes (couramment appelés RRR) sont des réductions à caractère commercial octroyées par l'organisme, après accord du conseil d'administration ou du directeur s'il en a délégué.

Les rabais sont liés à un défaut de qualité ou de conformité des objets vendus par l'organisme ; ils ont un caractère exceptionnel. Les remises sont pratiquées en considération de l'importance de l'achat effectué auprès de l'organisme, de la personne ou de la profession de l'acheteur et sont généralement calculées par application d'un pourcentage au prix courant d'achat. Les ristournes sont calculées sur l'ensemble des ventes faites entre l'organisme et le même tiers pour une période déterminée.

Les RRR peuvent être accordés au moment même de la vente ; dans ce cas, le titre de recette émis tient compte de la réduction. Le compte de produit est crédité du montant net de la vente (prix de vente – réduction).

Les RRR accordés hors facture ou qui ne sont pas rattachables à une vente déterminée sont portés au débit du compte 709 « Rabais, remises et ristournes accordés par l'organisme » (les escomptes de règlement sont quant à eux comptabilisés au débit du compte 665 « Escomptes accordés » - Cf la norme n°2 « Les charges »).

La présence du chiffre 9 en troisième position indique que ce compte fonctionne de façon inverse aux autres comptes de classe 7, il est par conséquent débiteur.

Technique comptable

1. Lors de la vente

Débit subdivision intéressée du compte 41x « Clients et comptes rattachés », pour le montant TTC

Crédit 44571 « TVA collectée », pour le montant de la TVA

Crédit subdivision intéressée du compte 70x « Valeurs de produits fabriqués, prestations de services, marchandises », pour le montant hors TVA

2. À la comptabilisation des RRR

Débit 709 « Rabais, remises et ristournes accordés par l'établissement », pour le montant de la réduction accordée

Débit 44571 « TVA collectée », pour le montant de la TVA

Crédit 419x « Clients et étudiants créditeurs », pour le montant TTC

L'avoir ainsi comptabilisé viendra en déduction d'une facture client ultérieure.

Spécificité des Établissements publics fonciers (EPF)

Dans la comptabilité des établissements publics fonciers, les subdivisions des comptes 701 à 706 sont spécifiques :

- 701. Ventes de terrains
 - 7011. Réserves foncières
 - 7012. Portage foncier
 - 7013. Actions en prestations
 - 7014. Autres
- 702. Ventes d'immeubles construits
- 704. Travaux
 - 7041. Réserves foncières
 - 7042. Portage foncier
 - 7043. Actions en prestations
 - 7044. Autres
- 705. Études
 - 7051. Réserves foncières
 - 7052. Portage foncier
 - 7053. Actions en prestations
 - 7054. Autres
- 706. Prestations de services
 - 7061. Produits d'actualisation foncière
 - 7062. Produits d'ingénierie foncière
 - 7063. Prestations d'actions de services
 - 7064. Rémunération des opérations sous mandat

Le compte 701 « Ventes de terrains » enregistre le prix de cession des terrains suivis en comptabilité de stocks.

Le compte 706 « Prestations de services » retrace le produit des prestations de services rendues par l'établissement. Il intègre notamment la rémunération de l'établissement afférente :

- au portage foncier (produits d'actualisation et d'ingénierie foncières),
- aux actions en prestations,
- aux opérations sous mandat.

Ces notions sont définies dans le fascicule dédié à la norme n°8 « Les stocks ».

COMPTE 71. PRODUCTION STOCKEE

Le compte 71 se subdivise comme suit :

713. VARIATION DES STOCKS (EN-COURS DE PRODUCTION, PRODUITS, BIENS VIVANTS NON IMMOBILISÉS)

- 7130. Variation des animaux et végétaux
 - 71301. Animaux
 - 71302. Végétaux
- 7133. Variation des en-cours de production de biens
- 7134. Variation des en-cours de production de services
 - 71341. Études en cours
 - 71345. Prestations de services en cours
- 7135. Variation des stocks de produits
 - 71351. Produits intermédiaires
 - 71355. Produits finis
 - 71358. Produits résiduels

Les stocks relatifs aux animaux, aux végétaux, aux biens et services fabriqués ou en cours de fabrication ne sont pas portés directement au compte de résultat. La différence entre le stock de clôture et le stock d'ouverture constitue la production stockée (ou le déstockage si le solde du compte 71 est débiteur). Cette variation de la production est comprise au compte de résultat dans les produits de l'exercice. En d'autres termes, les soldes des subdivisions du compte 71 représentent la différence existant entre la valeur de la production stockée à la clôture de l'exercice et la valeur de la production stockée à la clôture de l'exercice précédent, compte non tenu des dépréciations. Ces comptes de variation de stocks sont débités, pour les éléments qui les concernent, de la valeur de la production stockée initiale et crédités de la valeur de la production stockée finale. En conséquence, le solde du compte 71 « Production stockée » représente la variation globale de la valeur de la production stockée entre le début et la fin de l'exercice ; il peut être créditeur ou débiteur.

Le compte 71 est mouvementé en contrepartie des comptes de stocks suivants :

- 30. Animaux et végétaux
- 33. En-cours de production de biens
- 34. En-cours de production de services
- 35. Stocks de produits

Pour la comptabilisation de ces stocks, deux méthodes coexistent : l'inventaire permanent et l'inventaire intermittent (celui-ci étant à privilégier).

- Lorsque l'inventaire permanent est suivi dans les comptes de comptabilité générale, les comptes 30 à 35 fonctionnent au cours de l'exercice comme des comptes de magasin : ils sont débités des entrées en stock par le crédit respectif des comptes 7130 à 7135 et crédités des sorties par les débits de ces mêmes comptes.
- Si l'inventaire intermittent est la méthode retenue par l'organisme, seules deux écritures sont comptabilisées à la clôture de l'exercice : l'annulation du stock initial par le débit d'une subdivision du compte 71 « Production stockée » et la constatation du stock final (déterminé grâce au recensement physique des existants) par le crédit de cette même subdivision.

Technique comptable (cas de l'inventaire intermittent)

A la clôture de l'exercice, le stock de produits finis s'élève à 10 articles. Le stock initial de ces mêmes produits constaté à l'ouverture de l'exercice était de 20 articles. Les articles sont évalués à leur coût de production, soit 1.000 € l'unité (hypothèse d'un coût de production inchangé entre N et N-1).

1. Annulation du stock initial

- Débit 713.55 « Variation des stocks de produits finis » pour 20.000 €
- Crédit 355 « Stocks de produits finis » pour 20.000 €

2. Constatation du stock final

- Débit 355 « Stocks de produits finis » pour 10.000 €
- Crédit 713.55 « Variation des stocks de produits finis » pour 10.000 €

Les schémas d'écritures relatifs aux comptes de stocks sont repris dans le fascicule dédié à la norme n° 8 « Les stocks ».

COMPTE 72. PRODUCTION IMMOBILISEE

Le compte 72 se subdivise comme suit :

- 721. Immobilisations incorporelles
- 722. Immobilisations corporelles (hors biens vivants)
- 725. Immobilisations corporelles (biens vivants)

Ce compte enregistre le coût des travaux faits par l'organisme pour lui-même. Il est crédité soit :

- par le débit du compte 23 « Immobilisations en cours », du coût réel de production des immobilisations créées par les moyens propres de l'organisme au fur et à mesure de la progression des travaux,
- directement par le débit des comptes d'immobilisations intéressés, si l'inscription au compte 23 ne s'avère pas nécessaire.

Technique comptable

Au fur et à mesure de la progression des travaux

Débit subdivision intéressée du compte 23 « Immobilisations en cours », du coût de production des immobilisations créées par les moyens propres de l'organisme
 Crédit 72 « Production immobilisée »

Ou, directement aux comptes d'immobilisations concernés

Débit subdivision intéressée des comptes 20, 21 ou 25
 Crédit 72 « Production immobilisée »

Pour les organismes imposables à la TVA, le transfert du compte 23 en compte 20, 21 ou 25 lors de l'achèvement de l'immobilisation peut présenter des incidences fiscales. En effet, les travaux faits par l'organisme pour lui-même peuvent donner lieu à liquidation de TVA. Il s'agit du régime fiscal de la livraison à soi-même (LASM) ; en effet lors d'une opération de LASM, l'organisme est à la fois considéré comme fournisseur et acquéreur du bien ou du service. (cf. les fascicules relatifs aux normes n°5 « Les immobilisations incorporelles » et n°6 « Les immobilisations corporelles »).

COMPTE 73. TAXE SPECIALE D'EQUIPEMENT

Spécificité des Établissements publics fonciers (EPF)

Le compte 73 « Taxe spéciale d'équipement » est exclusivement réservé aux établissements publics fonciers afin de leur permettre de constater le montant de la taxe spéciale d'équipement voté par le conseil d'administration pour l'exercice, augmenté le cas échéant des rôles supplémentaires.

COMPTE 74. SUBVENTIONS DE FONCTIONNEMENT

Les subventions de fonctionnement sont les financements reçus par les organismes publics en vue de contribuer à la réalisation de leur activité courante et de faire face à leurs charges de fonctionnement.

Entrent notamment dans cette catégorie :

- les subventions de fonctionnement, annuelles ou pluriannuelles, en provenance de l'État dont les subventions pour charges de service public (SCSP) allouées par l'État aux opérateurs. La SCSP constitue une subvention présentant un caractère annuel et destinée à financer les charges de fonctionnement d'entités – qualifiées d'opérateurs de l'État – chargées de l'exécution de politiques publiques relevant de leur compétence directe, qui leur ont été confiées et dont elles assurent le pilotage ;
- les autres subventions de fonctionnement, annuelles ou pluriannuelles, en provenance des collectivités, des organismes publics et organismes internationaux (collectivités territoriales, Union européenne, ...), destinées notamment aux organismes publics non opérateurs ;
- les dons et legs affectés au financement d'opérations de fonctionnement.

Le critère de rattachement des subventions correspond à l'exercice au cours duquel les conditions d'octroi du droit sont satisfaites. Lorsque la subvention est accordée sans condition, le critère de rattachement est celui de l'acte attributif définitif. Si l'attribution de la subvention est conditionnée, le droit de l'organisme bénéficiaire est constitué lorsque les conditions d'octroi sont satisfaites.

Le compte 74 se subdivise comme suit :

- 741. État
 - 7411. Ministère de tutelle
 - 7412. Autres ministères
 - 7413. Organismes publics agissant pour le compte de l'État
 - 74131. ANR (*compte réservé aux EPNA et EPSCP*)
 - 741311. ANR – Investissements d'avenir (*compte réservé aux EPNA et EPSCP*)
 - 741312. ANR – Hors investissements d'avenir (*compte réservé aux EPNA et EPSCP*)
- 744. Collectivités publiques, organismes publics et organismes internationaux
 - 7442. Région
 - 7443. Département
 - 7444. Communes et groupements de communes
 - 7445. ASP
 - 74451. Rémunération ASP au titre des contrats aidés
 - 74452. Frais de formation ASP au titre des contrats aidés
 - 74453. Aide de l'État versée par l'ASP au titre des contrats aidés
 - 7446. Union européenne
 - 7447. Organismes internationaux
 - 7448. Autres collectivités et organismes publics
 - 74481. Établissement public foncier (*compte réservé aux Établissements publics fonciers*)
 - 74482. Contribution des chambres d'agriculture au financement de l'activité de l'APCA, des chambres régionales (*compte réservé aux Chambres d'agriculture*)
- 745. Fonds de concours
- 746. Dons, legs, mécénat
- 748. Autres subventions de fonctionnement
 - 7481. Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage
 - 7482. Remboursements forfaitaires de TVA (*compte réservé aux Établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles*)
 - 7488. Autres

Dans la comptabilité de l'entité bénéficiaire, les subventions de fonctionnement allouées par des organismes agissant au nom et pour le compte de l'État, par exemple dans le cadre des investissements d'avenir, sont comptabilisées aux subdivisions du compte 741.3 « Organismes publics agissant pour le compte de l'État ».

Technique comptable (cas d'une subvention accordée sans conditions)⁹

1. A la notification de l'acte attributif de la subvention

- Débit 4417 « État et autres collectivités publiques - Subventions de fonctionnement » ou du compte 46 « Débiteurs divers et créditeurs divers » (en fonction de la nature du financeur)
- Crédit 74 « Subventions de fonctionnement »

2. Lors de la réception des fonds

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4417 « État et autres collectivités publiques - Subventions de fonctionnement » ou du compte 46 « Débiteurs divers et créditeurs divers » (en fonction de la nature du financeur)

3. Dans le cas d'une subvention de fonctionnement pluriannuelle, la partie ne concernant pas l'exercice mais un exercice ultérieur doit être constatée en produits constatés d'avance lors des opérations d'inventaire

- Débit 74 « Subventions de fonctionnement »
- Crédit 487 « Produits constatés d'avance »

Pour aller plus loin

Les modalités de comptabilisation des subventions reçues sont précisées dans l'instruction ad-hoc.

⁹ La technique comptable d'une subvention conditionnée est abordée dans l'instruction relative aux « Subventions reçues ».

COMPTE 745. FONDS DE CONCOURS

Les fonds de concours sont des fonds versés par des personnes physiques ou morales pour concourir avec ceux de l'État à des dépenses d'intérêt public. Ils doivent être utilisés conformément à la volonté de la partie versante. Si ces fonds sont destinés à couvrir des dépenses de fonctionnement (charges), ils sont comptabilisés au compte 745 ; s'ils sont destinés à financer un actif (immobilisations), les modalités comptables à respecter sont exposées dans le fascicule relatif à la norme n° 20 « Les financements d'actifs ».

COMPTE 746. DONS, LEGS, MÉCÉNAT

Le compte 746 enregistre les dons et legs acceptés par l'organe statutairement compétent de l'organisme (en général le conseil d'administration). Y sont également comptabilisées les recettes de mécénat à caractère répétitif (Cf annexe n° 2).

COMPTE 75. AUTRES PRODUITS DE GESTION

Le compte 75 se subdivise comme suit :

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

7511. Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels

7516. Droits d'auteur et de reproduction

7518. Autres droits et valeurs similaires

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

753. Libéralités

754. Quote-part d'éléments virés au compte de résultat *(compte réservé aux Fondations universitaires)*

7542. Quote-part des apports virée au compte de résultat *(compte réservé aux Fondations universitaires)*

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

756. Produits des cessions d'éléments d'actif

757. Produits spécifiques

7571. Taxes affectées

7572. Redevances

7573. Produits d'intervention pour compte propre

75731. Produits d'intervention pour compte propre - Transferts aux ménages

75732. Produits d'intervention pour compte propre - Transferts aux entreprises

75733. Produits d'intervention pour compte propre - Transferts aux collectivités territoriales

75734. Produits d'intervention pour compte propre - Transferts aux autres entités

7578. Autres produits spécifiques

758. Divers autres produits

7581. Dons manuels non dédiés *(compte réservé aux Fondations universitaires)*

7582. Dons manuels dédiés *(compte réservé aux Fondations universitaires)*

7583. Produits de gestion provenant de l'annulation de demandes de paiement des exercices antérieurs

7584. Contentieux

7585. Legs et donations non dédiés *(compte réservé aux Fondations universitaires)*

7586. Legs et donations dédiés *(compte réservé aux Fondations universitaires)*

7587. Ventes de dons en nature *(compte réservé aux Fondations universitaires)*

7588. Autres produits divers

COMPTE 752. REVENUS DES IMMEUBLES NON AFFECTÉS AUX ACTIVITÉS DE L'ÉTABLISSEMENT

Le compte 752 enregistre les revenus des immeubles non affectés aux activités de l'organisme ; ces revenus doivent être distingués des produits des locations de toute nature qui sont, quant à eux, comptabilisés au compte 708.3 « Locations diverses ».

COMPTE 753. LIBÉRALITÉS

Ce compte enregistre notamment les dons et legs sans affectation spéciale, c'est-à-dire non « dédiés » à un projet particulier mais laissés à la disposition de l'organisme pour réaliser sa mission d'intérêt général. Y sont comptabilisées les recettes de mécénat à caractère non répétitif. A contrario, le mécénat répétitif est comptabilisé au compte 746 « Dons, legs, mécénat ».

Les legs et donations doivent être acceptés par l'organe statutairement compétent (en général le conseil d'administration).

COMPTE 755. QUOTE-PART DE RÉSULTATS SUR OPÉRATIONS FAITES EN COMMUN

Ce compte permet d'enregistrer la répartition du résultat entre les co-participants des opérations faites en commun dans le cadre d'une société en participation ou d'autres communautés d'intérêt (ex : groupements).

Il enregistre à son crédit :

- soit la quote-part de résultat sur opérations faites en commun qui représente pour l'entité non gérante sa participation aux bénéfices ;
- soit la quote-part de résultat sur opérations faites en commun qui représente pour l'entité gérante le montant des pertes mises à la charge des associés non gérants.

Dans les deux cas, le compte de contrepartie débité est le compte 458 « Opérations faites en commun ou en groupement (GIE, GCS, GIP) ».

Technique comptable

Débit 458 « Opérations faites en commun ou en groupement (GIE, GCS, GIP) »

Crédit 755 « Quote-part de résultats sur opérations faites en commun »

COMPTE 756. PRODUITS DES CESSIONS D'ÉLÉMENTS D'ACTIF

La cession d'un élément d'actif (hors titres immobilisés de l'activité de portefeuille – TIAP) entraîne la constatation de deux écritures comptables :

- l'enregistrement du prix de cession des éléments d'actif cédés, au compte 756 « Produits des cessions d'éléments d'actif » ;
- la sortie du bien de l'actif, ce point étant traité dans les fascicules relatifs aux normes n°5 « Les immobilisations incorporelles », n°6 « Les immobilisations corporelles » et n°7 « Les immobilisations financières ».

Technique comptable

1. Comptabilisation du prix de cession

Débit 462 « Créances sur cessions d'immobilisations », pour le prix de cession

Crédit 756 « Produits des cessions d'éléments d'actif », pour le prix de cession

2. Encaissement

Débit compte de disponibilités, pour le prix de cession

Crédit 462 « Créances sur cessions d'immobilisations », pour le prix de cession

Ce traitement comptable n'est toutefois pas applicable aux cessions :

- de valeurs mobilières de placement (cf. ci-après le commentaire du compte 767 « Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement », ainsi que le fascicule relatif à la norme n°10 « Les composantes de la trésorerie ») ;
- de titres immobilisés de l'activité de portefeuille – TIAP (cf. fascicule relatif à la norme n°7 « Les immobilisations financières »).

Les TIAP sont des titres destinés par l'entité à l'activité de portefeuille, à savoir l'investissement dans un portefeuille de titres pour en retirer, à plus ou moins longue échéance, une rentabilité satisfaisante, ceci, sans intervention dans la gestion des entreprises dont les titres sont détenus.

Le compte 756 enregistre le gain net résultant de la vente de TIAP lorsque celle-ci se traduit par une plus-value. Le compte 756 n'est utilisé que dans le cas d'un gain de cession. Il est débité de la valeur brute des TIAP cédés et crédité du prix de cession de ces TIAP. Si la vente de TIAP génère une perte, le compte mouvementé est le 656 « Valeur comptable des éléments d'actifs cédés » (cf. fascicule relatif à la norme n°2 « Les charges »).

Technique comptable

1. Sortie des TIAP de l'actif

Débit 756 « Produits des cessions d'éléments d'actif », pour la valeur d'acquisition des TIAP cédés

Crédit 273 « Titres immobilisés de l'activité de portefeuille », pour la valeur d'acquisition des TIAP cédés

2. Constatation de la cession des TIAP

Débit 462 « Créances sur cessions d'immobilisations », pour le prix de cession

Crédit 756 « Produits des cessions d'éléments d'actif », pour le prix de cession

3. Encaissement du prix de cession

Débit compte de disponibilités

462 « Créances sur cessions d'immobilisations »

COMPTE 757. PRODUITS SPÉCIFIQUES

Ce compte enregistre les produits spécifiques à l'activité de l'organisme qui ne peuvent être imputés à un autre compte de produit par nature et qu'il convient de suivre de manière précise pour en permettre un meilleur contrôle. Il peut s'agir par exemple de taxes affectées, de redevances...

Concernant les produits issus des taxes affectées à l'organisme, ils sont comptabilisés au compte 757.1 « Taxes affectées ». L'article 46 de la loi de finances initiale pour 2012 a posé le principe du plafonnement des taxes affectées : des plafonds de ressources ont ainsi été fixés et, en cas de dépassement de ces plafonds, il est procédé à un reversement de l'excédent du produit de la taxe au budget général de l'État. Ce reversement intervient dès la constatation du dépassement du plafond et est effectué au plus tard le 31 décembre de l'année du recouvrement. Le droit acquis à l'organisme et enregistré en compte de classe 7 ne peut donc excéder le montant du plafonnement, au-delà le produit ne lui est en effet pas acquis. Il est comptabilisé en compte de tiers : compte 443X

Dans le cadre des dispositifs d'intervention pour compte propre, les fonds reçus du tiers financeur sont comptabilisés chez l'organisme redistributeur en compte 757.3 « Produits d'intervention pour compte propre » subdivisé selon les catégories de bénéficiaires finaux : ménages, entreprises, collectivités territoriales et autres entités.

Pour aller plus loin

Les modalités de comptabilisation des dispositifs d'intervention sont précisées dans l'instruction dédiée.

Spécificité des Chambres d'agriculture

Chaque chambre d'agriculture arrête chaque année, conformément au II de l'article 1604 du code général des impôts, le produit de la taxe pour frais de chambre à recouvrer à son profit. Ce produit est recouvré par la DGFIP puis reversé aux chambres qui le comptabilisent en compte 757 (Le compte de contrepartie est le compte 443.2 « Attribution du produit de l'imposition pour frais de chambre d'agriculture »).

COMPTE 758.3. PRODUITS DE GESTION PROVENANT DE L'ANNULATION DES DEMANDES DE PAIEMENT DES EXERCICES ANTÉRIEURS

Le compte 758.3 « Produits de gestion provenant de l'annulation de demandes de paiement des exercices antérieurs » enregistre les opérations d'annulation des demandes de paiement lorsque cette annulation :

- intervient après la clôture de l'exercice concerné,
- et n'est pas due à une erreur se définissant comme une omission ou une inexactitude des états financiers de l'organisme portant sur un ou plusieurs exercices antérieurs et qui résultent de la non-utilisation ou de l'utilisation erronée d'informations fiables. Parmi ces erreurs, figurent les effets d'erreurs de calcul, les erreurs dans l'application des méthodes comptables, les négligences et les mauvaises interprétations des faits (sur ces points, cf. fascicule relatif à la norme n° 14 « Changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs dans les comptes des organismes »).

Le compte 758.3 s'utilise donc par exemple dans le cas où l'organisme obtient, après la date d'arrêté des comptes, des informations remettant en cause le bien fondé de la dette. Ne pouvant matériellement anticiper l'annulation de la dette, la régularisation intervient sur l'exercice au cours duquel les nouvelles informations sont obtenues.

Technique comptable

1. Cas d'une demande de paiement qui n'a pas été payée

Exercice N (pour mémoire)

Débit subdivision intéressée de la classe 6

Crédit 40 « Fournisseurs »

Exercice N+1 : régularisation au vu d'une demande de comptabilisation émise par l'ordonnateur

Débit 40 « Fournisseurs »

Crédit 758.3 « Produits de gestion provenant de l'annulation de demandes de paiement des exercices antérieurs »

2. Cas d'une demande de paiement qui a été payée

Exercice N (pour mémoire)

Débit subdivision intéressée de la classe 6

Crédit 40 « Fournisseurs »

puis

Débit 40 « Fournisseurs »

Crédit classe 5

Exercice N+1 : régularisation au vu d'un titre de recette émis par l'ordonnateur

Débit 463 « Autres comptes débiteurs – Titres de recettes ou demandes de reversement à recouvrer »

Crédit 758.3 « Produits de gestion provenant de l'annulation de demandes de paiement des exercices antérieurs »

Spécificité des établissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC) et établissements redevables de l'IS

Ces établissements utilisent le compte 758.3 quel que soit le motif de l'annulation des demandes de paiement des exercices antérieurs, à savoir que cette annulation résulte de la mise en cause du bien fondé de la dette mais également d'erreur de toute autre nature (erreur de calcul, erreur dans l'application des méthodes comptables, ...).

En effet, toutes les opérations doivent être enregistrées au compte de résultat afin de ne pas fausser le résultat comptable, base du résultat fiscal.

COMPTE 7584. CONTENTIEUX

Ce compte enregistre notamment :

- les débits et pénalités perçus sur achats et ventes (ce sont les indemnités conventionnelles perçues par l'organisme en tant qu'acheteur ou vendeur en cas de non-exécution d'un contrat),
- les dégrèvements d'impôts (autres qu'impôts sur les bénéfiques),
- les intérêts issus d'arrêtés de débits,
- les condamnations pécuniaires prononcées par le juge des comptes,
- les recouvrements sur créances admises en non-valeur.

COMPTE 7588. AUTRES PRODUITS DIVERS

Ce compte enregistre notamment :

- les dettes atteintes par le prescription quadriennale,
- les bonis provenant de clauses d'indexation,
- les lots,
- les bonis provenant du rachat par l'organisme d'actions et d'obligations émises par lui-même.

COMPTE 76. PRODUITS FINANCIERS

Le compte 76 se subdivise comme suit :

761. Produits de participations

7611. Revenus des titres de participation

7616. Revenus sur autres formes de participation

7617. Revenus des créances rattachées à des participations

762. Produits des autres immobilisations financières

7621. Revenus des titres immobilisés

7624. Revenus des prêts

7627. Revenus des créances immobilisées

763. Revenus des autres créances

7631. Revenus des créances commerciales (compte réservé aux Établissements publics d'aménagement des villes nouvelles, EPIC, Établissements publics fonciers)

7638. Revenus sur créances diverses

764. Revenus des valeurs mobilières de placement

765. Escomptes obtenus

766. Gains de change

767. Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement

768. Autres produits financiers

7681. Intérêts des comptes financiers débiteurs

7683. Produits financiers provenant de l'annulation de demandes de paiement des exercices antérieurs

7688. Autres

Sont notamment inscrits en produits financiers : les produits financiers issus des participations, des créances rattachées à des participations, et des autres immobilisations financières, les revenus des valeurs mobilières de placement, les gains de change consécutifs aux opérations faites en devises, les produits nets constatés à l'occasion de la cession des valeurs mobilières de placement (VMP) ainsi que les produits générés par la trésorerie, les instruments financiers et les garanties accordées par l'organisme. Les notions de « participations et créances rattachées » ainsi que les « autres immobilisations financières » sont explicitées dans le fascicule relatif à la norme n°7 « Les immobilisations financières ».

Le critère de rattachement des produits financiers à l'exercice est l'acquisition par l'organisme, prorata temporis, de ces rémunérations financières.

A la date d'échéance du coupon, le compte 76x est crédité du montant du coupon encaissé par le débit d'un compte de disponibilités.

À la clôture de l'exercice, le rattachement des intérêts courus non échus (ICNE) à recevoir donne lieu à une écriture de type :

- débit du compte 2678 « Intérêts courus sur créances rattachées à des participations », ou 2688 « Intérêts courus sur créances rattachées à des sociétés en participation », ou 2768 « Intérêts courus sur autres créances immobilisées », ou 5088 « Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées », ou 5187 « Intérêts courus à percevoir sur comptes banques, établissements financiers et assimilés » ;
- par le crédit de la subdivision intéressée du compte 76x pour le montant des intérêts courus non échus à recevoir par l'organisme au titre de l'exercice clos.

Technique comptable (cas d'intérêts générés par des valeurs mobilières de placement)

1. A la clôture N, constatation des ICNE pour la part des intérêts calculés entre la date d'acquisition des VMP et le 31/12/N

Débit 5088 « Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées »

Crédit 764 « Revenus des valeurs mobilières de placement »

2. Au 1^{er}/01/N+1, à la réouverture des comptes, contre-passation de l'écriture relative aux ICNE

Débit 764 « Revenus des valeurs mobilières de placement »

Crédit 5088 « Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées »

3. A la date anniversaire de l'acquisition des VMP, encaissement des coupons échus

Débit compte de disponibilités

Crédit 764 « Revenus des valeurs mobilières de placement »

COMPTE 761. PRODUITS DE PARTICIPATIONS

Ce compte enregistre les intérêts générés par les participations et les créances rattachées à des participations. Les participations sont les droits, matérialisés ou non par des titres, que l'organisme détient sur d'autres entités et qui créent un lien durable avec celles-ci. Les créances rattachées à des participations représentent des prêts octroyés à des entités dans lesquelles l'organisme détient une participation. Constituent également des créances rattachées à des participations les avances consolidables. Les participations et créances rattachées sont comptabilisées dans les subdivisions du compte 26x « Participations et créances rattachées à des participations » (cf. fascicule dédié à la norme n° 7 « Les immobilisations financières »).

COMPTE 762. PRODUITS DES AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIERES

Ce compte enregistre les intérêts générés par les autres immobilisations financières que sont les autres titres immobilisés, les prêts et les dépôts et cautionnements versés.

Les autres immobilisations financières sont comptabilisées dans les subdivisions du compte 27x « Autres immobilisations financières » (cf. fascicule dédié à la norme n°7 « Les immobilisations financières »).

COMPTE 763. REVENUS DES AUTRES CREANCES

Spécificité des Établissements publics d'aménagement des villes nouvelles (EPAVN), des Établissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC) et des Établissements publics fonciers (EPF)

COMPTE 7631. Revenus des créances commerciales

Ces catégories d'établissements disposent du compte 7631 « Revenus des créances commerciales ». Un établissement peut accorder à son client un délai de paiement supérieur à celui prévu dans ses conditions générales de vente. Il accorde donc une sorte de « crédit » à son client. Ainsi, le surplus de prix représentant la rémunération de ce service doit être comptabilisé en compte 7631 « Revenus des créances commerciales ».

Les pénalités pour paiement tardif et l'indemnité forfaitaire pour frais de recouvrement perçues par l'établissement doivent également être comptabilisées dans ce compte.

COMPTE 7638. Revenus sur créances diverses

Les revenus des autres créances non affectables doivent être enregistrés au crédit du compte 763.8 « Revenus sur créances diverses ».

COMPTE 764. REVENUS DES VALEURS MOBILIERES DE PLACEMENT

Les valeurs mobilières de placement (couramment appelées VMP) sont des titres que l'organisme peut acquérir en vue de réaliser un gain à brève échéance ; ils sont comptabilisés aux comptes de racine 50x « Valeurs mobilières de placement ». Les intérêts générés par ces placements à court terme sont comptabilisés en compte 764 « Revenus de valeurs mobilières de placement ».

La notion de « valeurs mobilières de placement » est exposée dans le fascicule dédié à la norme n° 10 « Les composantes de la trésorerie ».

La technique comptable afférente est exposée dans le paragraphe de présentation des comptes de racine 76x.

COMPTE 765. ESCOMPTE OBTENUS

Les escomptes de règlement constituent des réductions à caractère financier. Ils représentent pour l'entité qui les accorde des charges financières (comptabilisées au compte 665 « Escomptes accordés » – cf. fascicule relatif à la norme n° 2 « Les charges ») et, pour l'entité qui en bénéficie, des produits financiers comptabilisés au compte 765. Les escomptes obtenus par l'organisme consistent en une réduction de prix accordée lorsque le règlement intervient à une date antérieure à la date prévue initialement par les parties au contrat.

L'escompte est toujours comptabilisé, qu'il soit ou non inscrit sur la facture. Le compte 765 est crédité du montant des escomptes obtenus par l'organisme de ses fournisseurs en contrepartie du débit du compte 409x « Fournisseurs - Avances, avoirs, remises » ou d'un compte de disponibilités.

COMPTE 766. GAINS DE CHANGE

Conformément à la norme n° 4, seuls les gains de change résultant des opérations financières de l'organisme sont imputés au compte 766. En effet, les gains de change concernant des opérations autres que celles liées au financement et à la trésorerie sont classés conformément à la nature de l'opération à laquelle ils se rapportent, c'est-à-dire dans les produits de fonctionnement.

Lorsque le gain de change est lié à une opération financière de l'organisme, le compte 766 est crédité :

- en cours d'exercice, des gains de change réalisés par l'organisme ;
- à la fin de l'exercice, des écarts de conversion positifs constatés sur les disponibilités en devises car ils sont considérés comme des gains de change réalisés.

Lorsque le gain de change est lié à toute autre opération de l'organisme, telles les transactions commerciales que connaît l'organisme avec l'étranger, un compte de produit de fonctionnement est crédité lors du paiement ou de l'encaissement. En effet, quand il vend ou achète des biens ou des prestations de services venant de l'étranger (dans une devise autre que l'euro), il est soumis à un risque de variation du cours de la monnaie appelé « taux de change ». Ce risque peut être au désavantage de l'organisme ; il subit alors une perte de change (qui constitue une charge de fonctionnement - cf. fascicule dédié à la norme n° 2 « Les charges »).

La situation peut également varier au bénéfice de l'organisme :

- lors d'un achat à l'étranger : à la date du règlement de la facture par l'organisme, si le cours de la devise étrangère a diminué par rapport à celui en vigueur lors de la date d'émission de la facture, le montant de celle-ci, libellée en devises, a également diminué. Par conséquent, lors du règlement en devises, la sortie de trésorerie est moindre que prévue ;
- lors d'une vente à l'étranger : à la date de l'encaissement des fonds par l'organisme, si le cours de la devise étrangère a augmenté par rapport à celui en vigueur lors de la date d'émission de la facture, le montant des fonds encaissés par l'organisme est supérieur à celui prévu.

Technique comptable

Les achats ou ventes à l'étranger ne génèrent des écarts de change que si les transactions sont réalisées dans la monnaie du tiers.

Cas d'une facture de marchandises émanant d'un fournisseur américain, montant 1.000 \$ (cours du \$ = 0,7922 €)
- Contre-valeur en € de la facture : $1.000 \$ * 0,7922 = 792,20 €$

1. A la réception de la facture

Débit 607 « Achats de marchandises » pour 792,20 €

Crédit 40 « Fournisseurs » pour 792,20 €

2. Au paiement de la facture, effectué en dollars, le cours du dollar n'est plus que de 0,75 €.

Contre-valeur en € de la facture : $1.000 \$ * 0,75 = 750 €$

Le gain de change s'élève donc à : $792,20 - 750 = 42,20 €$

Débit 40 « Fournisseurs » pour 792,20 €

Crédit 7x « Produits de fonctionnement » pour 42,20 €

Crédit classe 5 pour 750 €

COMPTE 767. PRODUITS NETS SUR CESSIONS DE VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT

Les organismes peuvent détenir sous certaines conditions des valeurs mobilières de placement (couramment appelées VMP). Ce sont des titres acquis sans que les organismes souhaitent les conserver à long terme ; ils sont assimilés à des liquidités disponibles très rapidement.

Les écritures comptables relatives aux opérations d'acquisition ou de cession de valeurs mobilières de placement sont abordées dans le fascicule relatif à la norme 10 « Les composantes de la trésorerie ». En matière de cession, les titres les plus anciens sont vendus les premiers (méthode PEPS).

Le compte 767 enregistre le gain net résultant de la vente de valeurs mobilières de placement lorsque celle-ci se traduit par une plus-value. Le compte 767 n'est utilisé que dans le cas d'un gain de cession. Si la vente de valeurs mobilières de placement génère une perte, le compte mouvementé est le 667 « Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement » (cf. fascicule dédié à la norme n°2 « Les charges »).

Le compte 767 est débité de la valeur brute des VMP cédées, cette valeur étant le prix d'acquisition des VMP indiqué dans le contrat d'acquisition ou dans le document attestant le legs ou le don du portefeuille de VMP. Le compte 767 est ensuite crédité du prix de cession de ces VMP.

Technique comptable**1. Sortie des VMP de l'actif**

Débit 767 « Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement », pour la valeur d'acquisition des VMP cédées

Crédit 50 « Valeurs mobilières de placement », pour la valeur d'acquisition des VMP cédées

2. Constatation de la cession des VMP

Débit 465 « Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement », pour le prix de cession

Crédit 767 « Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement », pour le prix de cession

3. Encaissement du prix de cession

Débit compte de disponibilités

Crédit 465 « Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement »

Les schémas d'écritures relatifs à la cession de valeurs mobilières de placement sont repris dans le fascicule relatif à la norme n°10 « Les composantes de la trésorerie ».

COMPTE 7681. INTERETS DES COMPTES FINANCIERS DEBITEURS

Ce compte enregistre les intérêts générés par les fonds déposés au Trésor par les organismes dans le cas où ceux-ci ont été expressément autorisés par arrêté conjoint des ministres chargés de l'économie et du budget à les placer :

- sur un ou plusieurs comptes à terme ouverts auprès du Trésor,
- sur un compte de placement rémunéré ouvert auprès du Trésor,
- en titres libellés en euros, détenus directement, émis ou garantis par les États membres de l'Union européenne ou les autres États parties à l'accord sur l'Espace économique européen.

Ces dispositions sont issues de l'article n°197 du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique. La souscription de ces produits est régie par la note de service du 17 mai 2013 relative aux conditions de souscription des comptes à terme et des comptes de placement rémunéré après l'entrée en vigueur du décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

COMPTE 7683. PRODUITS FINANCIERS PROVENANT DE L'ANNULATION DE DEMANDES DE PAIEMENT DES EXERCICES ANTÉRIEURS

Le compte 768.3 enregistre les produits provenant de l'annulation de demandes de paiement de charges financières des exercices antérieurs.

Les commentaires et la technique comptable afférents au compte 768.3 sont identiques à ceux du compte 758.3 « Produits de gestion provenant de l'annulation de demandes de paiement des exercices antérieurs ».

COMPTE 78. REPRISES SUR AMORTISSEMENTS, DEPRECIATIONS ET PROVISIONS

Le compte 78 se subdivise comme suit :

781. Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions – Produits de fonctionnement

7811. Reprises sur amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles

7813. Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs

7815. Reprises sur provisions pour risques et charges de fonctionnement

7816. Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles

7817. Reprises sur dépréciation des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement)

784. Reprises sur provisions réglementées (*compte réservé aux Établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP), Établissements publics d'aménagement des villes nouvelles (EPAVN), Établissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC) et Établissements publics fonciers (EPF)*)

7845. Amortissements dérogatoires (*compte réservé aux Établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP), Établissements publics d'aménagement des villes nouvelles (EPAVN), Établissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC) et Établissements publics fonciers (EPF)*)

7846. Provision spéciale de réévaluation (*compte réservé aux Établissements publics d'aménagement des villes nouvelles (EPAVN), Établissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC) et Établissements publics fonciers (EPF)*)

7847. Plus-values réinvesties (*compte réservé aux Établissements publics d'aménagement des villes nouvelles (EPAVN), Établissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC) et Établissements publics fonciers (EPF)*)

7848. Autres provisions réglementées (*compte réservé aux Établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP), Établissements publics d'aménagement des villes nouvelles (EPAVN), Établissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC) et Établissements publics fonciers (EPF)*)

786. Reprises sur dépréciations et provisions - Produits financiers

7863. Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs

7865. Reprises sur provisions pour risques et charges financiers

7866. Reprises sur dépréciations des éléments financiers

7868. Autres

789. Report des ressources non utilisées des exercices antérieurs (*compte réservé aux Fondations universitaires*)

7894. Report des ressources non utilisées sur subventions dédiées (*compte réservé aux Fondations universitaires*)

7895. Report des ressources non utilisées sur dons manuels dédiés (*compte réservé aux Fondations universitaires*)

7897. Report des ressources non utilisées sur legs et donations dédiées (*compte réservé aux Fondations universitaires*)

Le compte 78 est mis en parallèle avec les dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions (compte 68) pour traiter les charges calculées consécutives à un amoindrissement de valeur de l'actif, irréversible (amortissements) ou non (dépréciations), ou consécutives aux risques et charges afférents au fonctionnement (comptes 681 et 781) ou à la gestion financière (comptes 686 et 786). Les comptes 781 et 786 sont crédités du montant respectif des reprises sur amortissements, dépréciations et provisions par le débit des comptes d'amortissements, de dépréciations et de provisions concernés.

Le fonctionnement général des comptes de dépréciations et provisions implique une reprise systématique des montants au résultat dès lors que la dépréciation est définitive (l'actif a perdu de sa valeur de façon irréversible) ou que le risque - ou la charge - provisionné est survenu (corrélativement, la charge intervenue est inscrite au compte intéressé de la classe 6). Il est procédé également à une reprise des montants dépréciés et provisionnés lorsque les dépréciations et les provisions devenues en tout ou en partie sans objet sont annulées, les raisons qui les ont motivées ayant cessé d'exister.

En cas de cession d'un bien, la dépréciation antérieurement constituée est soldée à la date de cession par le crédit d'une des subdivisions du compte 78. S'agissant de la cession d'une immobilisation amortie, le montant de l'amortissement déjà pratiqué n'est toutefois pas porté au crédit d'un compte de reprise (78) mais soldé par le crédit du compte de l'immobilisation concerné afin de déterminer la valeur comptable de l'élément cédé (Cf le fonctionnement des comptes de classe 2 utilisés dans le cadre des normes n° 5 « Les immobilisations incorporelles », n° 6 « Les immobilisations corporelles » et n° 7 « Les immobilisations financières »).

Les comptes 781 et 786 sont donc utilisés :

- dans le cas d'une diminution de dépréciation ou de provision ;
- lors de la cession d'un bien ayant fait l'objet d'une dépréciation ;
- lors de la survenance du risque ou de la charge ayant donné lieu à constitution d'une provision.

COMPTES 781.3. ET 786.3. QUOTE-PART REPRISE AU RÉSULTAT DES FINANCEMENTS RATTACHÉS À DES ACTIFS

Les comptes 781.3 et 786.3 sont utilisés dans les cas suivants :

1) Reprise du financement rattaché à un actif amortissable

Dans le cadre des financements externes de l'actif, dès lors que le financement reçu par l'organisme est rattachable à un actif amortissable, il est repris au résultat en fin d'exercice. Cette reprise est effectuée sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de l'actif financé, en fonction du taux de financement.

2) Reprise du financement en cas de dépréciation d'un actif amortissable ou non

En cas de dépréciation d'un actif amortissable ou non, une reprise du financement en compte de résultat est effectuée pour un montant égal ou proportionnel à la dépréciation, en fonction du taux de financement.

3) Reprise du financement suite à la sortie de l'actif du bilan

Lorsque l'actif financé est sorti du bilan (cession ou mise au rebut), le financement est repris au compte de résultat pour :

- son montant initial lorsqu'il s'agit d'un actif non amortissable qui n'a subi aucune dépréciation ;
- son montant net lorsqu'il s'agit d'un actif amortissable et/ou déprécié.

Dans les trois cas évoqués, la reprise du financement est comptabilisée :

- au débit du compte 104.9 « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » s'il s'agit d'un financement en provenance de l'État ou du compte 134.9 « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » s'il s'agit d'un financement en provenance de tiers autres que l'État ;
- par le crédit du compte 781.3 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » si la dépréciation de l'actif revêt un caractère d'exploitation ou du compte 786.3 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » si la dépréciation de l'actif revêt un caractère financier.

Le fonctionnement de ces comptes est repris dans les fascicules relatifs aux normes n° 5 « Les immobilisations incorporelles », n° 6 « Les immobilisations corporelles » et n° 7 « Les immobilisations financières ».

Pour aller plus loin

Les modalités de comptabilisation des financements externes de l'actif sont précisées dans le fascicule dédié à la norme n° 20.

Spécificité des Établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP), des Établissements publics d'aménagement des villes nouvelles (EPAVN), des Établissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC) et des Établissements publics fonciers (EPF)

Pour ces catégories d'établissements, le compte 78 comporte en outre les subdivisions spécifiques suivantes :

- 784. Reprises sur provisions réglementées
 - 7845. Amortissements dérogatoires
 - 7846. Provision spéciale de réévaluation (sauf EPSCP)
 - 7847. Plus-values réinvesties (sauf EPSCP)
 - 7848. Autres provisions réglementées

Dans le cas des amortissements dérogatoires, le compte 784.5 est utilisé pour réintégrer les amortissements dérogatoires dans le résultat lorsque l'annuité d'amortissement pour dépréciation devient supérieure à l'annuité d'amortissement fiscal. La différence est alors compensée par une reprise opérée sur la provision pour amortissement dérogatoire initialement constituée.

Technique comptable

A la clôture de l'exercice N, selon le plan d'amortissement du bien, l'amortissement économique s'élève à 1.000 € et l'amortissement fiscal à 700 €. Une reprise de l'amortissement dérogatoire doit donc être pratiquée pour 300 €.

- Débit 145 « Amortissements dérogatoires » pour 300 €
- Crédit 784.5 « Amortissements dérogatoires » pour 300 €

COMPTE 79. TRANSFERTS DE CHARGES

Le compte 79 se subdivise comme suit :

- 791. Transferts de charges de fonctionnement
- 796. Transferts de charges financières

Ce compte est un compte d'atténuation de charges initialement constatées en classe 6.

Les comptes de la classe 6 ne sont pas destinés à enregistrer les montants affectés à des investissements ou à des placements qui doivent être directement portés dans les comptes de bilan concernés. Cependant, les organismes ne sont pas toujours en mesure de faire une telle distinction au moment où les écritures sont passées ; en outre, le caractère de la charge (fonctionnement ou financier) peut ne pas être immédiatement connu. Aussi sont-ils amenés parfois à comprendre dans les charges des éléments qui n'en sont pas, soit que les sommes ont été acquittées pour le compte de tiers, soit que les dépenses réalisées au cours d'un exercice sont à répartir sur plusieurs exercices. D'où le transfert de telles charges en fin d'exercice, soit à un compte de bilan, autre que les comptes d'immobilisations (dans ce cas, le compte à utiliser est le compte 72 « Production immobilisée »), soit à un autre compte de charges, par l'intermédiaire du compte 79 « Transferts de charges ».

Les charges transférées à des comptes de bilan sont :

- les charges supportées pour le compte de tiers ; elles sont ainsi transférées aux comptes de tiers concernés par le crédit du compte 79 (par exemple les indemnités d'assurance ou les aides forfaitaires de l'État).
- les frais d'émission des emprunts ; ils constituent des charges à répartir sur plusieurs exercices via le compte 481 « Charges à répartir sur plusieurs exercices » (cf. le fonctionnement du compte 627.2 « Commissions et frais sur émission d'emprunts » exposé dans le fascicule relatif à la norme n°2 « Les charges »).

Les charges transférées à une autre catégorie de charges (ou à l'intérieur d'une même catégorie de charges) sont des charges de fonctionnement transférées en charges financières et réciproquement (par exemple des avantages en nature).

Le montant à transférer s'élève à la totalité de la charge qui avait été constatée en compte de classe 6. Le compte 79 est subdivisé en fonction de la nature de la charge transférée : 791 pour les charges de fonctionnement et 796 pour les charges financières. L'utilisation de la technique des transferts de charges doit se limiter aux cas inévitables dans la mesure où elle conduit à un double enregistrement des charges. Par ailleurs, cette technique ne saurait être employée pour corriger des erreurs d'imputation de charges qu'il convient de contre-passer.

ANNEXE 1 : LE PROCESSUS DE LA RECETTE

Conformément au principe de séparation entre les fonctions d'ordonnateur et celles de comptable public, l'ordonnateur prescrit l'exécution de la recette : il constate le droit, liquide la recette et émet l'ordre de recouvrer. Le comptable est, quant à lui, chargé de prendre en charge l'ordre de recouvrer et de procéder au recouvrement en encaissant la recette liée.

Le processus lié à la recette met en œuvre six fonctions/rôles :

- le « *service métier* » : Il contribue à la mise en œuvre de la politique de l'organisme et exprime ses besoins en matière de dépenses ou de recettes. Il n'a pas a priori de compétence budgétaire ou comptable particulière.
- le « *gestionnaire des titres de recettes* » (ordonnateur) : Il a en charge la gestion des aspects administratifs liés à la liquidation des recettes. C'est un rôle opérationnel sans responsabilité juridique ni managériale. Il a en charge la formalisation de la créance et l'émission du titre de recette qui sera transmis au comptable pour enregistrement.
- le « *responsable des titres de recettes* » (ordonnateur) : Le responsable du titre de recette valide les éléments du titre de recette émis par le gestionnaire. Il peut également être amené à les modifier ou à les annuler. Il a qualité d'ordonnateur.
- le « *comptable responsable de la prise en charge des recettes* » (comptable) : Il est chargé de :
 - o la prise en charge des ordres de recouvrer qui lui sont remis par les ordonnateurs ;
 - o de la conservation des pièces justificatives des opérations transmises par les ordonnateurs ainsi que des documents de comptabilité.
- le « *comptable chargé du recouvrement* » (comptable) : Il est en charge du recouvrement des ordres de recouvrer et des créances constatées par tout titre exécutoire.
- le « *responsable de la trésorerie* » (comptable) : en matière de recettes, il est chargé de l'encaissement des droits au comptant et des recettes liées à l'exécution des ordres de recouvrer.

Un même acteur (agent d'un service ordonnateur ou comptable) peut jouer plusieurs rôles. La répartition des rôles entre les différents acteurs dépend de l'organisation que souhaite mettre en place chaque organisme. Les rôles « ordonnateur » et « comptable » sont incompatibles ; ils ne peuvent être assurés par le même acteur.

Ce processus de la recette s'organise autour de cinq activités principales, chacune étant associée à un rôle, il s'agit de la constatation de la créance, la liquidation de la créance, la prise en charge du titre de recettes, le recouvrement, puis l'encaissement.

1. Constatation de la créance

Le processus « recettes » débute avec la constatation d'un droit, d'une créance. L'événement à l'origine de la créance qui ouvre ce droit peut être une livraison, une vente, une prestation réalisée, une décision d'attribution, etc. Il est constaté en général par un *service métier*.

Cette étape peut se dérouler hors système d'information, sans impact comptable et budgétaire. Elle consiste principalement à préparer la facturation et à réunir les pièces justificatives qui permettront ensuite au gestionnaire des titres de recettes d'émettre le titre de recettes.

Néanmoins, afin de favoriser le pilotage et la prévision des recettes, un suivi peut être effectué dès cette étape si le système d'information le permet : certains systèmes d'information offrent ainsi aux organismes qui en ont le besoin (niveau important de ventes de biens ou de prestations de services) des fonctionnalités permettant la constatation des produits dès l'acquisition du droit par l'organisme.

Cette constatation des droits dans le système d'information peut s'effectuer de deux manières :

- par simple validation par le service métier de l'acquisition du droit. Cette validation doit être valorisée financièrement mais ne porte pas nécessairement les informations utiles à un suivi détaillé de la créance (imputations budgétaires et comptables, nature de la créance, débiteur, prévision d'encaissement, etc.) ;
- par certification de l'acquisition du droit (C.A.D) par le service métier. En effet, à terme, le système d'information de l'organisme pourra comptabiliser au fil de l'eau la constatation des droits, notamment lors de la certification de l'acquisition du droit (CAD) par le service métier. Cette validation doit être valorisée financièrement et porter les imputations budgétaires et comptables permettant le suivi et le recouvrement de la créance. La CAD se traduit par une écriture comptable de produit à recevoir : débit du compte 418 « Clients – Produits non encore facturés » par le crédit d'un compte de classe 7 « Produits ». Une restitution dédiée permet de connaître à tout moment le montant des produits à recevoir par l'organisme.

2. Liquidation de la créance

La liquidation de la créance comprend les étapes de création du titre de recette et de validation du titre de recette.¹⁰

L'étape de création du titre de recette permet d'initier un circuit de validation par les acteurs qui interviendront par la suite dans le processus. Cette étape n'a aucun impact comptable et budgétaire.

Le titre de recette est le document qui matérialise la créance vis-à-vis d'un tiers, il comporte deux volets :

- un volet « *ordre de recouvrer* » qui constitue le document représentatif de la créance, pièce justificative à produire par l'agent comptable à l'appui du compte intéressé pour le juge des comptes. Le titre de recette validé par l'ordonnateur et transmis au comptable vaut ordre de recouvrer pour ce dernier.
- un volet « *avis des sommes à payer* » envoyé au redevable/client par l'agent comptable ou les services de l'ordonnateur. L'avis des sommes à payer peut prendre la forme d'une facture commerciale (notamment en cas de vente de biens ou de services par l'organisme). L'avis des sommes à payer est destiné au redevable/client et doit contenir les renseignements permettant son information sur la dette qu'il a envers l'organisme. L'avis des sommes à payer reprend les principaux éléments figurant sur le titre de recette (notamment les éléments relatifs à la liquidation). Il précise par ailleurs les coordonnées de l'agent comptable, les références bancaires de l'organisme, les moyens de règlement possibles, les délais de paiement et voies de recours, et toute autre information pratique permettant le recouvrement du titre de recette. Il précise en particulier le numéro du titre de recette. Ce numéro permettra le rapprochement de l'encaissement et du titre correspondant, entraînant ainsi la constatation d'une recette en comptabilité budgétaire au moment du paiement par le tiers concerné. L'avis des sommes à payer peut être émis sous forme dématérialisée.

Chaque organisme est libre de présenter le titre de recette comme il le souhaite. Un certain nombre d'indications doivent néanmoins figurer obligatoirement sur le document. Le titre de recette doit effectivement comporter les renseignements et références d'ordre administratif, budgétaire et comptable, nécessaires à assurer le contrôle de la recette et l'exécution dans les comptabilités budgétaires et générales. Les titres de recette doivent être identifiés de manière unique, et être restituables et auditables en permanence dans le système d'information.

Ces titres doivent comporter les éléments suivants :

- généralités sur le document :
 - o concernant l'organisme (intitulé de l'organisme, dénomination de l'ordonnateur, dénomination du comptable assignataire),
 - o concernant le document (exercice budgétaire, identification de la structure à l'origine du titre, numéro du titre de recette, date d'émission) ;
- informations sur le redevable : identification (numéro de matricule dans le fichier « clients »), dénomination ou raison sociale, adresse ;
- commentaires généraux : objet de la recette, référence des faits générateurs, énumération des pièces jointes produites ;
- références budgétaires et comptables ; dans un cas général le titre peut être multi-imputations :
 - o références de la recette budgétaire : imputation(s) budgétaire(s) par nature, imputation(s) budgétaire(s) par origine(s), imputation(s) budgétaire(s) organisationnelle(s),
 - o références comptables : compte(s) par nature ;
- éléments de liquidation (pour chaque ligne de liquidation) :
 - o le montant HT à recouvrer,
 - o le détail de la TVA : compte de comptabilisation (pour chaque taux de TVA différent : montant TVA collectée et taux de TVA intra-communautaire) ;
- totaux significatifs (montants HT et TTC de toutes les lignes de liquidation) et somme due par le redevable ;
- fin de document : la formule exécutoire.

Après avoir collecté les différentes informations et pièces justificatives nécessaires, le *gestionnaire des titres de recettes* crée le titre de recette dans le système d'information. Si la constatation de l'événement à l'origine de la créance est enregistrée dans le système d'information, ses caractéristiques peuvent être reprises pour initier le titre de recette. Dans le cadre d'une activité commerciale, l'ensemble des éléments constitutifs de la facture client (notamment les mentions obligatoires) doivent impérativement être renseignés.

Le gestionnaire des titres de recettes contrôle la qualité des informations transmises par les services métiers. Il réalise en particulier les contrôles suivants :

¹⁰ Alors que dans les établissements publics nationaux à caractère administratif, la constatation et la liquidation de la créance donnent lieu à la production d'un ordre de recette, la délivrance d'un tel titre, à l'appui duquel sont jointes au besoin les pièces justificatives, ne constitue pas, dans les EPIC, une forme imposée. Les titres de recettes peuvent donc être remplacés par des factures, mémoires, relevés individuels ou collectifs, contrats, jugements, baux, donations, décisions et autres actes.

- il s'assure que les créances sont fondées, que les éléments justifiant la créance sont traçables, et que les informations saisies sont complètes et correctes ;
- il suit par ailleurs les délais de transmission de ces éléments par les services métiers ;
- il vérifie et gère les informations relatives au tiers débiteur ;
- il vérifie les pièces constituant le dossier ;
- il calcule le montant de la créance ;
- il type la créance afin d'indiquer si la recette est globalisée ou fléchée ;
- il indique les imputations budgétaires et comptables (l'imputation budgétaire permet notamment de suivre les recettes fléchées).

La mise en place d'une comptabilité auxiliaire « clients » est un atout pour le gestionnaire des titres de recettes car elle facilite la création puis le suivi des titres. Elle nécessite d'établir un référentiel des tiers clients. Ce référentiel s'applique à tous les tiers débiteurs, il ne se limite pas aux clients partenaires de l'organisme dans le cadre d'une relation commerciale.

Les informations sur un tiers débiteur figurant dans le référentiel des tiers peuvent être organisées en trois parties :

- données générales :
 - o type de client : personne morale ou physique, en France ou à l'étranger, etc.
 - o identification du client : celle-ci dépend du type de client ;
- données relatives au recouvrement :
 - o adresse,
 - o coordonnées bancaires du client dans le cas particulier du prélèvement automatique ;
- données de suivi : il s'agit de données permettant de connaître le statut et la fiabilité des différents clients afin d'exercer par la suite des contrôles pertinents.

Après sa création, le titre de recette et ses pièces justificatives dématérialisées sont transmis via le système d'information au *responsable des titres de recettes* pour *l'étape de validation*. Cette étape n'a aucun impact comptable et budgétaire. Le titre de recette est alors soit :

- refusé : il est retourné au gestionnaire pour modification ;
- validé : il vaut désormais ordre de recouvrer et est transmis au comptable de la prise en charge des recettes ; la signature de l'ordonnateur donne force exécutoire au titre de recette dans les conditions prévues par l'article L.252 du livre des procédures fiscales.

3. La prise en charge du titre de recettes

Concernant les activités relatives au comptable, il convient de distinguer les rôles de comptable responsable de la « prise en charge », de comptable chargé du « recouvrement » et de comptable « responsable de la trésorerie », même si ces rôles peuvent être tenus généralement par un même service ou une même personne.

Le comptable de la prise en charge des recettes constitue l'interlocuteur privilégié des gestionnaires et responsables des titres de recettes. Il exerce les contrôles liés à la prise en charge et est responsable de l'enregistrement des écritures comptables.

Une fois validé par le responsable des titres de recettes qui doit avoir qualité d'ordonnateur, le titre de recette vaut ordre de recouvrer et est transmis au comptable de la prise en charge des recettes. Cette étape de transmission s'effectue préférentiellement dans le système d'information, par circuit de validation dématérialisé, incluant les pièces justificatives. Le comptable de la prise en charge des recettes vérifie la validité de la créance, notamment l'autorisation de percevoir la recette.

A la suite de ses contrôles, le titre de recette est alors soit :

- modifié : les imputations comptables du titre de recette peuvent en effet être modifiées avant sa comptabilisation. La modification est réalisée par le comptable en coordination avec le responsable des titres de recettes. Les possibilités de modification du comptable doivent être tracées et contrôlées par le système d'information.
- rejeté : le système d'information doit alors permettre d'enregistrer un motif de rejet. Le titre est alors retourné au responsable des titres de recettes pour modification. Dans ce cas, il n'y a aucun impact comptable ou budgétaire.
- validé : le titre de recette est comptabilisé en comptabilité générale sur la base des imputations renseignées, il n'est plus modifiable. Il n'y a aucun impact en comptabilité budgétaire à ce stade.

La comptabilisation du titre de recette a les impacts comptables suivants :

- en comptabilité générale :
 - o dans le cas où aucune écriture n'a été constatée lors de la certification de l'acquisition du droit (CAD) par le service métier : débit d'un compte de créances (classe 4) par le crédit d'un compte de produits (classe 7) ;

o dans le cas où une écriture a été constatée lors de la certification de l'acquisition du droit (CAD) par le service métier : débit d'un compte de créances (classe 4) par le crédit du compte 418 « Clients – Produits non encore facturés » ;

- dans le cas où une comptabilité auxiliaire « clients » est mise en œuvre, le débit du compte du tiers dans la comptabilité auxiliaire génère concomitamment le débit du compte de créances (classe 4) en comptabilité générale.

Le comptable prend en charge les titres de recettes au fil de l'eau.

L'avis des sommes à payer ou la facture (dans le cadre d'une activité commerciale ou soumise à la TVA) est envoyé au débiteur, soit par le comptable, soit par l'ordonnateur après prise en charge par le comptable.

La facture doit par ailleurs comporter d'autres mentions obligatoires, résultant des dispositions de l'article 289 du code général des impôts, précisé par l'article 242 nonies A de l'annexe II au code général des impôts. Il s'agit :

- du numéro et de la date de la facture ;
- des mentions relatives aux parties ;
- des mentions relatives aux opérations réalisées ;
- du taux de TVA appliqué pour la liquidation de la TVA ou de la mention de l'article du CGI justifiant l'absence de liquidation de TVA ;
- du taux des pénalités exigibles le jour suivant la date de règlement inscrite sur la facture ainsi que le montant de l'indemnité forfaitaire pour frais de recouvrement due au créancier en cas de retard de paiement, lorsque la facture est émise dans une relation commerciale régie par l'article L441-3 du code de commerce.

L'avis des sommes à payer doit également comporter certaines mentions obligatoires :

- des informations sur la dette que le redevable a envers l'organisme ;
- les principaux éléments figurant sur l'ordre de recette (notamment les éléments relatifs à la liquidation) ;
- les coordonnées de l'agent comptable, les références bancaires de l'organisme, les moyens de règlement possibles, les délais de paiement et voies de recours, et toute autre information pratique permettant le recouvrement du titre de recette.

L'avis des sommes à payer ou la facture reprend les informations du titre de recette, dont son numéro pour permettre le rapprochement de l'encaissement.

Après l'envoi de l'avis des sommes à payer ou de la facture, le comptable procède à son recouvrement.

4. Le recouvrement du titre de recette

Le comptable du recouvrement est chargé du recouvrement et des contentieux éventuels. Il dispose pour cela du titre de recette, qui fonde l'action en recouvrement et qui a force exécutoire dans les conditions prévues par l'article L.252 du livre des procédures fiscales. Le comptable public muni de ce titre de recette exécutoire peut poursuivre l'exécution forcée de la créance correspondante auprès du débiteur.

Le titre de recette vaut titre exécutoire conformément aux dispositions de l'article 192 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique. La mention de l'article 192 renvoie à l'article 28 du décret du 7 novembre 2012 qui fait référence à l'article L.252A du livre des procédures fiscales qualifiant de titres exécutoires, les titres émis par les entités dotées d'un comptable public.

La formule exécutoire à apposer à la fin des titres de recettes est la suivante : « *Pour valoir titre exécutoire conformément aux dispositions de l'article 192 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique* ».

La procédure de recouvrement est amiable, puis contentieuse. Tout titre de recette donne lieu à une phase de recouvrement amiable. En cas d'échec du recouvrement amiable, il appartient à l'agent comptable de décider l'engagement d'une procédure de recouvrement contentieux. L'exécution forcée par l'agent comptable peut, à tout moment, être suspendue sur ordre écrit de l'ordonnateur.

Le processus de recouvrement est le suivant :

- si le tiers (le client) adresse son paiement, le moyen de paiement est traité par le responsable de la trésorerie, le tiers et le titre de recette sont identifiés et le compte du tiers est soldé. Ensuite, l'encaissement est enregistré et la créance s'éteint ;
- si le tiers n'adresse pas le règlement attendu, des actions de recouvrement doivent être engagées, elles peuvent déclencher la gestion de créances supplémentaires (frais divers de poursuite, intérêts de retard, majorations). Ces créances supplémentaires constituent des droits nouveaux pour l'organisme et sont enregistrées en comptabilité générale.

5. L'encaissement du titre de recette

L'encaissement est la dernière étape du processus. C'est à cette étape que la recette est comptabilisée budgétairement (lors du rapprochement avec le titre) : le responsable de la trésorerie reçoit le paiement de la créance, comptabilise cet encaissement en comptabilité générale et réalise le rapprochement avec le titre de recette. La recette est alors constatée en comptabilité budgétaire.

L'encaissement de la facture peut être partiel ou total. L'impact en comptabilité budgétaire est effectué en conséquence.

Deux étapes sont donc à distinguer dans la comptabilisation finale d'une recette :

- *l'encaissement* a les impacts suivants :
 - o en comptabilité générale : débit d'un compte de trésorerie (compte de classe 5) par le crédit du compte de créances (compte de classe 4) ;
 - o en comptabilité auxiliaire (si celle-ci est mise en œuvre) : le crédit du compte du tiers dans la comptabilité auxiliaire « clients » génère concomitamment le crédit du compte de créances (compte de classe 4) en comptabilité générale ;
- *le rapprochement* (partiel ou total) de l'encaissement et du titre de recette a les impacts suivants :
 - o en comptabilité générale : lettrage sur le compte de créances (compte de classe 4),
 - o en comptabilité auxiliaire « clients » (si celle-ci est mise en œuvre) : lettrage sur le compte du client,
 - o en comptabilité budgétaire : comptabilisation de la recette encaissée.

6. Pièces justificatives à fournir

Conformément à l'article 199 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, les pièces justificatives sont conservées au sein de l'organisme pendant toute la durée de mise en jeu de la responsabilité de l'agent comptable, soit 5 ans après la date de réception du compte financier par le juge des comptes. L'article 51 précise que les organismes peuvent dématérialiser et conserver les pièces justificatives au sein de l'organisme, avec une obligation de mise à disposition de la Cour des comptes de celles-ci.

En ce qui concerne les modalités d'archivage, il convient de disposer d'un classement permettant de répondre aux demandes du juge des comptes qui pourra toujours solliciter, dans le cadre d'un contrôle juridictionnel, la transmission des pièces justificatives originales.

Technique comptable

(incluant l'étape de la certification de l'acquisition du droit - CAD - par le service métier)

1. Lors de la vente

- **A la certification de l'acquisition du droit (CAD) par le service métier**
 - Débit 418 « Clients – Produits non encore facturés », pour le montant TTC
 - Crédit 44587 « TVA sur facturation à établir », pour le montant de la TVA
 - Crédit subdivision intéressée du compte 70x « Valeurs de produits fabriqués, prestations de services, marchandises », pour le montant hors TVA
- **Puis, à la prise en charge du titre de recette correspondant**
 - Débit subdivision intéressée du compte 41x « Clients et comptes rattachés », pour le montant TTC
 - Débit 44587 « TVA sur facturation à établir », pour le montant de la TVA
 - Crédit 418 « Clients – Produits non encore facturés », pour le montant TTC
 - Crédit 44571 « TVA collectée », pour le montant de la TVA

2. A l'encaissement

- Débit classe 5, pour le montant TTC
- Crédit subdivision intéressée du compte 41x « Clients et comptes rattachés », pour le montant TTC

ANNEXE 2 : TRAITEMENT COMPTABLE ET FISCAL APPLICABLE AUX CONTRATS DE MÉCÉNAT, DE PARRAINAGE ET D'ÉCHANGES DE BIENS ET SERVICES ÉTABLIS ENTRE UN ÉTABLISSEMENT PUBLIC NATIONAL ET UNE ENTREPRISE¹¹

Les recettes liées aux contrats de mécénat sont enregistrées au compte 746 « Dons, legs, mécénat », celles relatives aux contrats de parrainage et d'échanges de biens et services sont inscrites aux subdivisions du compte 70x. Les points relatifs à la fiscalité sont présentés à titre d'information.

1. LE MÉCÉNAT

Le mécénat se définit comme le soutien matériel apporté, sans contrepartie directe de la part du bénéficiaire, à une œuvre ou à une personne pour l'exercice d'activités présentant un intérêt général¹². Le mécénat doit être distingué du parrainage (ou « sponsoring ») qui consiste en un soutien matériel apporté à une manifestation, à une personne, à un produit ou à une organisation en vue d'en retirer un bénéfice direct. Les opérations de parrainage sont destinées à promouvoir l'image du parrain et comportent l'indication de son nom ou de sa marque. A contrario, dans le cadre du mécénat, l'association du nom de l'entreprise aux opérations réalisées par l'organisme public doit être limitée à la mention du nom du donateur, à l'exception de tout message publicitaire.

Le mécénat peut prendre plusieurs formes :

- **le mécénat financier** : c'est l'apport d'un montant en numéraire ;

Le montant des contre parties qui ont été accordées au mécène ne peuvent pas excéder 25 % de la valeur du don. Seules les contre parties chiffrées et identifiées dans la convention sont comptabilisables.

Dans le cas où la convention stipule que le don est affecté à l'acquisition d'un actif, celui-ci devra être comptabilisé en financement externe de l'actif à hauteur de 75 % de la valeur du don. Les 25 % restants correspondent à la valeur des contre parties.

Si à l'issue de la convention ou lors de conventions ultérieures le mécène n'a pas demandé de contreparties comptabilisables, il convient de réintégrer ces sommes en financement externe de l'actif.

- le mécénat en nature : il consiste en la mise à disposition gratuite de biens, de locaux, de prestations de services ;
- le mécénat de compétences : l'entreprise mécène met à disposition de l'organisme du personnel, soit par la prestation de services, soit par un prêt de main d'œuvre.

Le mécénat et le parrainage sont régis par des règles fiscales bien distinctes, celles-ci étant plus avantageuses dans le cas du mécénat.

Fiscalité des opérations de mécénat

Si l'organisme bénéficiaire est éligible au mécénat déductible, le don ouvre droit, pour les donateurs (entreprises et particuliers), à certains avantages fiscaux. Les conditions à l'éligibilité au mécénat déductible sont :

1. Le bénéficiaire doit être un organisme d'intérêt général

Cette condition est remplie si :

- l'activité est non lucrative et non concurrentielle. Il est important de noter que l'assujettissement de son activité à la TVA et aux autres impôts commerciaux exclut a priori un organisme public du champ de l'éligibilité au mécénat. Toutefois, l'activité d'un organisme peut être "sectorisée". Dans ce cas, les activités non assujetties à la TVA peuvent être compatibles avec des actions de mécénat.

Ainsi, lorsque l'organisme bénéficiaire exerce à la fois des activités lucratives et des activités non lucratives, ces dons doivent être affectés directement et exclusivement au secteur non lucratif. L'organisme doit donc disposer d'une comptabilité distincte pour les secteurs lucratif et non lucratif, y compris s'il souhaite soumettre l'ensemble de ses activités à l'impôt sur les sociétés (article n° 28 du BOI 4 C-5-04 n° 112 du 13 juillet 2004).

- la gestion est désintéressée ;
- l'activité ne profite pas à un cercle restreint de personnes.

L'examen de la condition d'intérêt général s'effectue selon les modalités exposées dans l'instruction 4 H-5-98 n° 170 du 15 septembre 1998.

Sur les critères d'appréciation du caractère non lucratif et de la gestion désintéressée d'un organisme sans but lucratif et sur la sectorisation des activités, il faut se référer au BOI 4 H-5-06 n° 208 du 18 décembre 2006.

¹¹ Les dispositions fiscales sont à jour du 1^{er} septembre 2015 et sont donc susceptibles d'évoluer.

¹² Cf. l'annexe I de l'arrêté du 6 janvier 1989 relatif à la terminologie économique et financière et la loi n° 2003-709 du 1^{er} août 2003 relative au mécénat, aux associations et aux fondations.

2. L'œuvre doit être d'intérêt général

Cette condition est remplie si l'œuvre revêt un caractère « *philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue ou des connaissances scientifiques françaises* » (art. 238 bis du CGI).

En principe, les organismes recevant des dons doivent eux-mêmes apprécier s'ils remplissent, ou non, les conditions pour en bénéficier. Le système est purement déclaratif, l'organisme public bénéficiaire établit alors un reçu au titre des dons à certains organismes d'intérêt général. La délivrance de ces reçus relève donc de leur seule responsabilité. Ce n'est que dans le cadre d'un contrôle fiscal que les services fiscaux détermineront si le reçu a été émis à bon droit. Dans le cas où un organisme a délivré à tort un reçu, il encourt une amende (article 1740 A du CGI). En revanche, le contribuable de bonne foi ne voit pas sa réduction d'impôt remise en cause.

Aux termes de la loi du 1er août 2003, un organisme peut cependant demander, s'il le souhaite, à la direction départementale des Finances publiques (DDFiP) du département où son siège social est établi, s'il relève bien des catégories bénéficiant du mécénat. Cette demande de « rescrit fiscal » doit être formulée par écrit, en fournissant tous les éléments utiles pour apprécier l'activité de l'organisme. Les modalités en sont définies par le BOI 13 L-5-04 n° 164 du 19 octobre 2004. Cette disposition vise à assurer aux organismes d'intérêt général ainsi qu'aux donateurs une plus grande sécurité juridique. L'article L. 80 C du livre des procédures fiscales prévoit que l'amende n'est pas applicable lorsque l'administration n'a pas répondu dans un délai de six mois à un organisme qui l'aurait sollicitée.

Les organismes bénéficiaires de dons de personnes physiques ou morales doivent assurer, la publication de leurs comptes annuels ainsi que leur certification au-dessus d'un certain montant de dons. La Cour des Comptes est en charge de l'exercice des contrôles.

- Avantage fiscal pour le mécène (cas d'une entreprise)

Les dons en faveur d'œuvres d'intérêt général ouvrent droit à une réduction d'impôt sur les sociétés (art. 238 bis du CGI). En revanche, ils ne sont pas déductibles du résultat imposable de l'entreprise versante. Cette réduction d'impôt est plus importante pour les dons en faveur de l'achat de biens culturels présentant le caractère de trésors nationaux (art. 238 bis-0 A du CGI).

L'existence d'une contrepartie accordée par l'organisme public au mécène, sous forme de dons, de prestations diverses ou de mises à disposition, ne remet pas en cause le bénéfice de ces réductions d'impôts, dès lors qu'il y a une disproportion marquée entre les sommes versées et la valorisation de la prestation rendue (section 1 du BOI 4 C-2-00 n° 86 du 5 mai 2000 et article n° 51 du BOI 4 C-5-04 n° 112 du 13 juillet 2004). Si la contrepartie est importante, le versement peut être requalifié de parrainage.

- Régime de TVA applicable aux dons reçus par l'organisme public

Pour déterminer si une somme versée à un organisme par une entreprise doit être soumise à la TVA, il y a lieu de rechercher si elle constitue la contrepartie d'une livraison de bien ou d'une prestation de service réalisée par l'organisme dans le cadre de l'une de ses activités économiques visées à l'article 256 A du CGI pour laquelle il est assujéti en tant que tel.

Ainsi, alors même que l'organisme serait assujéti au titre de l'activité économique dans le cadre de laquelle il conclut un mécénat avec une entreprise, la somme qui lui est versée n'est pas soumise à TVA si elle ne constitue pas la contrepartie fournie au profit de l'entreprise versante. Il en va nécessairement ainsi lorsqu'il n'existe aucune obligation réciproque pour le bénéficiaire du versement de l'entreprise et que le versement poursuit une intention libérale.

Par ailleurs, lorsqu'il existe une telle obligation pour le bénéficiaire, il n'est pas nécessaire pour que la somme versée soit considérée comme sa contrepartie, que la valeur économique de l'opération réalisée corresponde au montant versé. En effet, le lien direct est constitué toutes les fois que la somme versée constitue la contrepartie effective de l'avantage obtenu de la part de celui qui la reçoit.

Par conséquent, toutes les fois qu'un contrat de mécénat prévoit que l'organisme fournit des prestations en contrepartie et en lien direct avec le versement du mécène, il y a lieu d'assujétir le versement entre les mains de l'organisme indépendamment de la valeur objective de la prestation et pour autant que cette dernière soit réalisée par un organisme en sa qualité d'assujéti. L'application de cette analyse requiert cependant une appréciation au cas par cas.

Exemple 1 :

L'organisme reçoit un don de 10.000 € et, en contrepartie, met à la disposition du donateur des espaces aménagés pour 300 €, donc pour une valeur très largement inférieure à celle du versement opéré.

Au cas d'espèce, il demeure possible de soutenir que le versement ne trouve pas sa cause dans la mise à disposition des locaux, qu'il n'existe donc pas de lien direct entre le versement et la contre-valeur reçue et que, dès lors, l'intention libérale de l'entreprise n'est pas remise en cause.

Par conséquent, la contrepartie n'a pas à être assujettie à la TVA par l'organisme, alors même que la mise à disposition de locaux aménagés est une activité habituellement située dans le champ de la TVA.

Technique comptable**1. A la prise en charge de la convention entre le mécène et l'organisme**

Débit 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour 10.000 €

Crédit 708.3 « Locations diverses » pour la contrepartie accordée, soit pour 300 €

Crédit 746 « Dons, legs, mécénat » pour le mécénat, déduction faite de la contrepartie accordée, soit pour 9.700 €

2. A l'encaissement du don

Débit compte de disponibilités pour 10.000 €

Crédit 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour 10.000 €

Exemple 2 :

L'organisme remet au mécène des billets d'entrée du musée qu'il gère d'une valeur de 1.000 € en contrepartie d'un don d'un montant de 10.000 €.

Les droits d'entrée dans les musées publics ne sont pas assujettis à la TVA sur le fondement de l'article 256 B du CGI.

Par conséquent, la contrepartie du don n'a pas à être assujettie à la TVA par l'organisme, sans qu'il y ait lieu de rechercher si le versement trouve sa cause dans la remise des billets d'entrée, autrement dit, s'il existe un lien direct entre le versement et la contre-valeur reçue.

Technique comptable**1. A la prise en charge de la convention entre le mécène et l'organisme**

Débit 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour 10.000 €

Crédit 706 « Prestations de services » pour la billetterie, soit pour 1.000 €

Crédit 746 « Dons, legs, mécénat » pour le mécénat, déduction faite de la contrepartie accordée, soit pour 9.000 €

2. A l'encaissement du don

Débit compte de disponibilités pour 10.000 €

Crédit 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour 10.000 €

Exemple 3 :

L'organisme reçoit un mécénat de compétences avec fourniture par le mécène d'une étude pour 10.000 € en contrepartie de la mise à disposition d'espaces pour 300 €.

Technique comptable**1. A la prise en charge de la convention entre le mécène et l'organisme**

Débit 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour 10.000 €

Crédit 708.3 « Locations diverses » pour la contrepartie accordée, soit pour 300 €

Crédit 746 « Dons, legs, mécénat » pour le mécénat, déduction faite de la contrepartie accordée, soit pour 9.700 €

2. Lors de la réception de l'étude

Débit 617 « Études et recherches » pour 10.000 €

Crédit 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour 10.000 €

Exemple 4 :

L'organisme reçoit un don de 10.000 € destiné à l'acquisition d'un bien. La convention précise la nature des contre parties et leurs montants qui représentent 25 % de la valeur du don. Il s'agit de mises à disposition d'espaces de location, d'utilisations de visuels et supports d'images ainsi que de la billetterie.

Technique comptable**1. A la prise en charge de la convention entre le mécène et l'organisme**

Débit 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour 10.000 €

Crédit 708.3 « Locations diverses » pour la contrepartie accordée en espace de location , soit pour 1 250 €

Crédit 706 « Prestations de service » pour la contrepartie accordée en billetterie, soit pour 650 €

Crédit 7516 « Droits d'auteurs et de reproduction » pour la contre partie concernant l'utilisation de visuels soit 600 €

Crédit 13417 « Financement rattachés à des actifs – Tiers autres que l'état-Autres organismes » : 7500€

2. A l'encaissement du don

Débit compte de disponibilités pour 10.000 €

Crédit 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour 10.000 €

S'agissant de la corrélation entre l'émission d'un reçu fiscal par l'organisme et la facturation, l'attention est appelée sur le fait que l'article 289 du CGI ne prévoit d'obligation d'émettre une facture que pour les opérations soumises à la TVA qui sont effectuées au profit d'une personne assujettie ou d'une personne morale non assujettie.

Ainsi, seules les opérations pour lesquelles l'organisme pourra être considéré comme assujetti, réalisées en contrepartie des sommes versées par le mécène devront donner lieu à l'émission d'une facture.

2. LE PARRAINAGE**Fiscalité des opérations de parrainage****- Avantage fiscal pour le parrain (cas d'une entreprise)**

Assimilées à une charge de publicité, les dépenses de parrainage, « engagées dans le cadre de manifestations de caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises », sont déductibles du résultat imposable du parrain dès lors qu'elles sont exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation (art. 39-1-7° du CGI).

Cette condition est considérée comme remplie lorsque :

- l'identification de l'entreprise qui entend promouvoir son image de marque est assurée quel que soit le support utilisé (affiches, annonces de presse, effets médiatiques, etc ...);
- les dépenses engagées sont en rapport avec l'avantage attendu par l'entreprise. Celle-ci doit être en mesure de justifier que les charges supportées à l'occasion d'une action de parrainage ne sont pas excessives eu égard à l'importance de la contrepartie attendue.

Les dépenses engagées doivent satisfaire les conditions générales des charges au même titre que les autres frais généraux.

- Régime de TVA applicable aux dons reçus par l'organisme public

L'organisme public bénéficiaire effectue une prestation publicitaire de nature lucrative au profit de l'entreprise versante. Dès lors, il est assujetti aux impôts commerciaux (impôts sur les sociétés, TVA et taxe professionnelle) au titre de cette activité.

Les contreparties, d'ordre publicitaire ou non, offertes par l'organisme public bénéficiaire (mises à disposition d'espaces, publicité par la présence d'un logo, etc) doivent donc être valorisées dans la convention de parrainage et faire l'objet d'une facturation assujettie à la TVA.

En effet, contrairement au mécénat, l'entreprise ne poursuit pas une intention libérale mais entend que l'événement parrainé lui serve de support de communication.

Exemple :

Dans le cadre d'un contrat de parrainage avéré, un organisme reçoit un versement de 100.000 € TTC. Les contreparties de ce parrainage consistent en : une prestation de publicité pour 60.000 € TTC, la mise à disposition de locaux aménagés pour 24.000 € TTC ainsi que des billets d'entrée au musée pour 16.000 €.

Les contreparties accordées par l'organisme constituent (dans l'hypothèse d'un taux de TVA normal fixé à 20 %) :

- à hauteur de 50.000 € HT, une prestation de publicité imposable à TVA (10.000 €) ;
- à hauteur de 20.000 € HT, la mise à disposition de locaux qui, étant aménagés, est taxable de plein droit à TVA (4.000 €) ;
- à hauteur de 16.000 €, des droits d'accès au musée qui, en l'état actuel de la doctrine administrative, ne constituent pas une opération imposée à TVA sur le fondement de l'article 256 B du CGI.

La TVA collectée par l'organisme s'élève donc ici à : 10.000 + 4.000 = 14.000 €.

Technique comptable

1. A la prise en charge de la convention entre le mécène et l'organisme

- Débit 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour 100.000 €
- Crédit 706 « Prestations de services » pour la billetterie, soit pour 16.000 €
- Crédit 708.3 « Locations diverses » pour la mise à disposition d'espaces, soit pour 20.000 €
- Crédit 708.8 « Autres produits d'activités annexes » pour la publicité, soit 50.000 €
- Crédit 44571 « TVA collectée » pour 14.000 €

2. A l'encaissement du don

- Débit compte de disponibilités pour 100.000 €
- Crédit 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour 100.000 €

3. L'ÉCHANGE DE BIENS OU DE SERVICES

Fiscalité de l'échange de biens ou de services

L'échange étant considéré comme une double vente dont le prix est payé en nature (article 76.1 de l'annexe III du CGI), les sommes ou prestations reçues par l'organisme public sont assujetties à la TVA.

L'assiette de la TVA est constituée par la valeur des objets ou prestations reçus en contrepartie de ceux livrés par l'organisme, éventuellement majorée du montant de la soulte encaissée.

Si l'organisme public fournit un bien ou une prestation habituellement hors champ de la TVA, ces sommes ne sont pas assujetties à TVA.

Exemple :

En échange d'une étude facturée 100.000 € TTC par un fournisseur, un organisme lui fournit en contrepartie : une prestation de publicité pour 60.000 € TTC, la mise à disposition d'espaces pour 24.000 € TTC et de la billetterie pour 16.000 €.

Dans l'hypothèse d'un taux de TVA normal fixé à 20 %, l'étude effectuée par l'entreprise génère donc de la TVA déductible pour 16.667 € (100.000 - (100.000 / 1,20)).

La TVA collectée sur les contreparties apportées par l'organisme et imposables s'élève à 14.000 € (84.000 - (84.000 / 1,2)).

Technique comptable**1. Lors de la réception de l'étude*****A la certification du service fait***

Débit 617 « Études et recherches » pour 83.333 €
 Débit 44586 « TVA sur factures non parvenues » pour 16.667 €
 Crédit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues » pour 100.000 €

A la prise en charge de la demande de paiement

Débit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues » pour 100.000 €
 Débit 44566 « TVA déductible sur autres biens et services » pour 16.667 €
 Crédit 401 « Fournisseurs » pour 100.000 €
 Crédit 44586 « TVA sur factures non parvenues » pour 16.667 €

2. A la fourniture des contreparties

Débit 401 « Fournisseurs » pour 100.000 €
 Crédit 706 « Prestations de services » pour la billetterie, soit pour 16.000 €
 Crédit 708.3 « Locations diverses » pour la mise à disposition d'espaces, soit pour 20.000 €
 Crédit 708.8 « Autres produits d'activités annexes » pour la publicité, soit pour 50.000 €
 Crédit 44571 « TVA collectée » pour 14.000 €

FASCICULE N° 5 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES (CF. NORME 5)

Le présent fascicule précise les modalités de comptabilisation des immobilisations incorporelles et à ce titre décline les dispositions normatives définies dans la norme 5 du RNCEP.

La présentation du fascicule suit le plan de comptes relatif aux immobilisations incorporelles et diffère donc de celle du fascicule traitant des immobilisations corporelles.

Les immobilisations incorporelles résultent essentiellement d'investissements liés aux technologies de l'information et de la communication dont les logiciels, les opérations de recherche et de développement ainsi que les projets informatiques. Elles comprennent également les droits dont l'organisme est titulaire ou qui constituent l'objet même de l'activité de recherche.

Une immobilisation incorporelle est un actif identifiable non monétaire et sans substance physique dont l'utilisation s'étend sur plus d'un exercice et ayant une valeur économique positive pour l'organisme, cette valeur économique positive étant représentée par des avantages économiques futurs ou le potentiel de service attendu de l'utilisation du bien.

Une immobilisation incorporelle est identifiable :

- si elle est séparable des activités de l'organisme, c'est -à -dire susceptible d'être vendue, transférée, louée ou échangée de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif....
- si elle résulte d'un droit légal ou contractuel même si ce droit n'est pas transférable ou séparable de l'entité ou des autres droits et obligations.

Certaines immobilisations peuvent comporter à la fois des éléments incorporels et des éléments corporels. Pour apprécier si une immobilisation doit être comptabilisée en actif corporel ou incorporel, il doit être fait preuve de jugement pour apprécier lequel des deux éléments, incorporel ou corporel, est le plus important.

Si une immobilisation comporte à la fois un élément incorporel et un élément corporel, aucune immobilisation incorporelle n'est comptabilisée si l'élément corporel ne peut fonctionner sans l'élément incorporel. La totalité du bien constitue alors une immobilisation corporelle.

Afin d'être comptabilisée l'immobilisation incorporelle doit être contrôlée par l'organisme. Le contrôle se caractérise par l'existence d'un ou plusieurs élément(s) identifiable(s) porteur(s) d'avantages économiques futurs dont le coût et la valeur sont évalués avec une fiabilité suffisante.

L'entrée dans le patrimoine intervient à la date de transfert du contrôle, c'est-à-dire des risques et avantages afférents à la détention du bien.

Le transfert de contrôle intervient dès qu'il est probable que l'entité bénéficiera des avantages économiques futurs correspondants. A ce titre, l'organisme doit pouvoir obtenir les avantages économiques futurs découlant de la ressource sous-jacente et d'en restreindre l'accès aux tiers. Les avantages économiques futurs bénéficieront à l'entité par l'existence d'un droit légal, réglementaire et contractuel.

Les immobilisations incorporelles acquises à titre onéreux sont comptabilisées au coût d'acquisition. Le coût d'acquisition comporte le prix d'achat ainsi que tous les coûts directement attribuables dont les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes. Les organismes soumis à l'impôt sur les sociétés peuvent comptabiliser ces frais accessoires en charges. La méthode comptable retenue s'applique alors pour tous les frais accessoires d'achat de l'entité (immobilisations ou charges). Les coûts d'emprunt peuvent être rattachés au coût d'acquisition des actifs éligibles, c'est à dire des actifs qui nécessitent une longue période de préparation avant de pouvoir être utilisés ou vendus.

Les immobilisations incorporelles qui sont générées en interne sont comptabilisées à partir de l'ensemble des dépenses constituant leur coût de production. Ce coût de production comprend toutes les dépenses pouvant lui être directement attribuées et qui sont nécessaires à la création, la production et la préparation de l'actif afin qu'il soit en mesure de fonctionner selon l'utilisation prévue par l'organisme.

Les coûts de production incluent, s'il y a lieu :

- a. les coûts au titre des matériaux et services utilisés ou consommés pour générer l'immobilisation incorporelle ;
- b. les salaires et autres coûts liés aux personnels directement engagés pour générer l'actif ;
- c. les droits d'enregistrement ;
- d. l'amortissement des brevets acquis et licences utilisés pour générer l'actif ;
- e. les coûts de dépôt de brevet ;
- f. les coûts directement liés à l'acquisition et au développement de logiciels (logiciels de gestion intégrés).

Les coûts d'emprunt des actifs éligibles qui peuvent être incorporés sur option (également applicable alors à toutes les immobilisations).

Les immobilisations incorporelles contrôlées conjointement font l'objet d'une instruction dédiée.

Les immobilisations incorporelles qui bénéficient d'un financement externe de l'Etat ou d'un tiers appliquent la technique comptable relative au fascicule 20 financement externe de l'actif .

SOUS SECTION 1 : EVALUATION DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

Les modalités d'évaluation des immobilisations incorporelles sont similaires à celles relatives aux immobilisations corporelles.

1) Évaluation au coût d'acquisition des immobilisations incorporelles acquises à titre onéreux

Le coût d'acquisition d'une immobilisation incorporelle est constitué du prix d'achat et des coûts directement attribuables (frais accessoires) engagés pour mettre l'actif en état de fonctionner selon l'utilisation prévue à la date à laquelle l'organisme décide d'acquérir ou de produire l'immobilisation.

Il comprend son **prix d'achat** et les droits de douane et taxes non récupérables et doit être diminué des remises rabais commerciaux et escomptes de règlement et représente le prix définitif convenu.

Les frais accessoires engagés pendant la période d'acquisition ou de production sont inclus dans le coût d'acquisition. Ce sont toutes les charges directement attribuables à l'acquisition ou à la mise en place du bien, engagées pour mettre l'actif en état de fonctionner. Les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes sont inclus. Les organismes soumis à l'impôt sur les sociétés peuvent comptabiliser ces frais accessoires en charges sur l'option (qui a un caractère irrévocable).

Les coûts d'emprunt attribués à l'acquisition ou à la mise en fonctionnement de l'actif en cours d'achèvement peuvent être incorporés à la valeur de l'actif à condition que les actifs incorporels qu'ils financent nécessitent une longue période de conception ou de construction avant de pouvoir être utilisés.

2) Évaluation au coût de production des immobilisations incorporelles générées en interne par l'organisme

Les frais de recherche et de développement entrent dans le coût de production de l'immobilisation .

SOUS SECTION 2 : MODALITES DE COMPTABILISATION DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

Les immobilisations incorporelles relèvent du plan de comptes indiqué ci-dessous :

20 - IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

203 - Frais de recherche et de développement

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

2053 - Logiciels

20531 - Logiciels acquis ou sous-traités

20532 - Logiciels créés

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

206 - Droit au bail

207 - Fonds commercial (*établissements publics d'aménagement, établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial, établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles*)

208 - Autres immobilisations incorporelles

232 - Immobilisations incorporelles en cours

2325 - Logiciels

23251 - Logiciels sous-traités

23252 - Logiciels créés

237 - Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations incorporelles

2371 - Avances versées sur commandes d'immobilisations incorporelles

2372 - Acomptes versés sur commandes d'immobilisations incorporelles

280 - Amortissements des immobilisations incorporelles

2803 - Frais d'études, de recherche et de développement

2805 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, droits et valeurs similaires (même ventilation que le compte 205)

2806 - Droit au bail

2807 - Fonds commercial (*établissements publics d'aménagement, établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial, établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles*)

2808 - Autres immobilisations incorporelles

290 - Dépréciation des immobilisations incorporelles

2905 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires (même ventilation que le compte 205)

2906 - Droit au bail

2907 - Fonds commercial(*établissements publics d'aménagement, établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial, établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles*)

2908 - Autres immobilisations incorporelles

292 - Dépréciations des immobilisations mises en concession

2932 - Immobilisations incorporelles en cours

L'ensemble des techniques comptables relatives aux immobilisations incorporelles abordé dans ce fascicule est basé sur les acquisitions à titre onéreux sur ses propres ressources. Les acquisitions à titre onéreux sur financement externe devront être enregistrées selon la technique comptable indiquée dans l'instruction relative aux financements externes de l'actif.

COMPTE 20 - IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

COMPTE 203 – FRAIS DE RECHERCHE ET DE DÉVELOPPEMENT

Les coûts de développement sont des dépenses qui correspondent à l'effort réalisé par l'organisme pour son compte propre. La phase de développement d'un actif incorporel correspond à la période d'application des résultats de la recherche ou d'autres connaissances à un plan ou un modèle en vue de la production de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou substantiellement améliorés, avant l'étape de production commerciale ou d'utilisation.

Afin d'apprécier si les frais de recherche et de développement relatifs à une immobilisation incorporelle générée en interne peuvent être activés, il convient de distinguer la phase de recherche de la phase de développement puis de vérifier si les six critères cumulatifs d'activation des coûts de développement sont remplis.

1) La phase de recherche se confond avec les activités de recherche fondamentale. Les travaux de recherche fondamentale sont tous ceux qui concourent à l'analyse des propriétés, des structures, des phénomènes physiques et naturels en vue d'organiser en lois générales, au moyen de schémas explicatifs et de théories interprétatives, les faits dégagés de cette analyse. Ces travaux sont entrepris, soit par pure démarche scientifique (recherche fondamentale pure), soit pour apporter une construction théorique à la résolution de problèmes techniques (recherche fondamentale orientée)

Dans ce dernier cas, il s'agit de l'acquisition de nouvelles connaissances, de l'analyse des besoins, de la définition des objectifs finaux, de l'évaluation des différentes possibilités techniques, du choix de la solution et de la détermination des moyens à mobiliser.

Les dépenses encourues au cours de la phase de recherche préalable d'un projet **doivent être obligatoirement comptabilisées en charges de la période au cours de laquelle ils sont engagés**. Ces dépenses se situent trop en amont de la production ou de la commercialisation et ne satisfont donc pas au critère de contrôle nécessaire à leur comptabilisation à l'actif. A ce stade, il n'existe pas une certitude suffisante que les avantages économiques futurs bénéficieront à l'entité.

2) La phase de développement consiste généralement en l'utilisation des résultats de la phase de recherche préalable et d'autres moyens pour mettre en œuvre la solution choisie. Le développement, appelé expérimental est l'ensemble des travaux systématiques, fondés sur des connaissances obtenues par la recherche ou l'expérience pratique, effectués en vue de la production de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux, ou encore leur amélioration substantielle. Il peut également s'agir de recherche appliquée qui est entreprise, soit pour discerner les applications possibles des résultats d'une recherche fondamentale, soit pour trouver des solutions nouvelles permettant d'atteindre un objectif déterminé et choisi à l'avance. Elle implique la prise en compte des connaissances existantes et leur extension dans le but de résoudre des problèmes particuliers.

L'achèvement de la phase de développement d'un projet correspond à la production des derniers résultats prévus et précède la mise en service de l'immobilisation incorporelle. Les organismes comptabilisent généralement les frais de développement dans l'exercice comptable au cours duquel ils ont été engagés.

Les coûts de développement doivent être comptabilisés à l'actif en immobilisation incorporelle générée en interne si les six conditions suivantes d'activation sont toutes remplies :

- Le projet a de sérieuses chances de réussite technique, car on peut raisonnablement estimer que les objectifs fixés sont réalisables compte tenu des connaissances techniques existantes et que le projet débouchera sur une immobilisation incorporelle qui pourra être mise en service ou vendue ;
- L'organisme a l'intention d'achever le projet et d'utiliser les résultats afin de l'utiliser ou de la vendre ;
- L'organisme peut démontrer que la réalisation du projet générera des avantages économiques futurs ou un potentiel de services sur plusieurs exercices de manière statistique ou précise;
- L'organisme a la capacité d'utiliser les résultats de la réalisation du projet ;
- L'organisme dispose des ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour mener à son terme le projet ;
- L'organisme a la capacité d'évaluer de façon fiable les dépenses attribuables au projet au cours de la phase de développement.

Tant qu'un projet n'est pas achevé, les dépenses encourues lors de la phase de développement sont comptabilisées en immobilisation incorporelle en cours.

Lorsqu'un projet est achevé, la totalité des dépenses encourues depuis le commencement de la phase de développement est transférée en immobilisation incorporelle. Pour ce projet, plus aucune dépense ne doit alors figurer en immobilisation incorporelle en cours.

Si au cours de sa phase de développement, un projet s'avère irréalisable toutes les dépenses immobilisées doivent être comptabilisées en charges. Dans le cas où les conditions d'inscription à l'actif cessent d'être remplies, l'organisme doit inscrire en charges les nouveaux coûts de développement et amortir en totalité les frais inscrits à l'actif au compte 203 « Frais de recherche et développement » des exercices précédents en insérant une mention dans l'annexe justifiant ce traitement.

Si les phases de recherche et de développement ne peuvent être distinguées, toutes les dépenses encourues au cours de la réalisation d'un projet sont comptabilisées en charges, car la dépense encourue au titre de ce projet est traitée comme si elle concernait uniquement la phase de recherche.

Les dépenses ultérieures relatives à une immobilisation incorporelle déjà enregistrée sont comptabilisées en charges, sauf si elles concourent à augmenter la durée de vie ou le potentiel de service de l'actif au-dessus de son niveau initial à la date de clôture. Dans ce dernier cas, elles constituent alors des dépenses ultérieures à immobiliser.

1) Comptabilisation des frais de recherche et développement au titre de la production immobilisée :

Technique comptable

Comptabilisation des frais de recherche et de développement

Débit 203 Frais de recherche et de développement
Crédit 721 Production immobilisée incorporelle

Amortissement des frais systématiquement dans un délai qui ne peut dépasser cinq ans :

Débit compte 6811 – Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles
Crédit 2803 Amortissements - frais de recherche et de développement

Cas particulier : Si le projet s'avère irréalisable amortissement immédiat de l'intégralité du projet

Débit 6811 Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles
Crédit 2803 Amortissements - frais de recherche et de développement

Et solde du compte 2803 et sortie de l'actif incorporel irréalisable

Débit 2803 Amortissements - frais de recherche et de développement
Crédit 203 Frais de recherche et de développement

Lors du dépôt du brevet :

Une fois le projet réalisé, le brevet relatif aux frais de recherches est déposé. La partie non encore amortie des frais de recherches constitue alors la valeur du brevet qui sera inscrit à l'actif.

Technique comptable

Débit 205 Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires
Crédit 203 Frais de recherche et de développement

2) Comptabilisation des frais de recherche au titre des financements externes de l'actif :

Dans le cas où les frais de recherche et développement de l'organisme bénéficient d'un financement externe de l'Etat, la technique comptable est définie infra.

Technique comptable

Comptabilisation des frais de recherche et de développement

Débit 203 Frais de recherche et de développement
Crédit 104131 – Financement des autres actifs – Etat.

Amortissement des frais systématiquement dans un délai qui ne peut dépasser cinq ans ou sur la durée du projet:

Débit compte 6811 – Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles
Crédit 2803 Amortissements - frais de recherche et de développement

Reprise au résultat de la quote-part de financement des frais de recherche et développement, consécutive à l'amortissement (en fonction du taux de financement)

Débit 104931 « Reprise au résultat du financement des autres actifs - État » (si financement de l'État)
Crédit 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs »

COMPTE 205 – CONCESSIONS ET DROITS SIMILAIRES, BREVETS, LICENCES, PROCÉDÉS ET VALEURS SIMILAIRES

Ces éléments incorporels correspondent aux dépenses faites pour obtenir l'avantage que constitue la protection accordée sous certaines conditions au titulaire d'une concession, à l'inventeur, à l'auteur ou au bénéficiaire du droit d'exploitation d'un brevet, d'une marque, de modèles, dessins, droits de propriété littéraire ou artistique.

Il s'agit notamment :

LES BREVETS ACQUIS OU CRÉÉS EN INTERNE :

Les droits de propriété industrielle sont à comptabiliser en immobilisations au compte 205 « Concessions et droits similaires, brevets... » car les critères de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle sont remplis : l'organisme est titulaire d'un droit légal, l'actif est identifiable, génère une ressource que l'organisme contrôle et son coût peut être déterminé de manière fiable.

Technique comptable

Acquisition à titre onéreux sur fonds propres de brevets ou de marques

1. Comptabilisation initiale, à la date de réception de l'immobilisation

Débit 205 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires, pour le montant TTC ou HT

Débit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

Crédit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

2. Demande de paiement à la réception de la facture

Débit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

Débit 44562 - TVA déductible sur immobilisations (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

Crédit 4041 - Fournisseurs - Achats d'immobilisations

Crédit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

3. Règlement du fournisseur

Débit 4041 - Fournisseurs - Achats d'immobilisations

Crédit compte de disponibilités

Les brevets créés en interne sont comptabilisés de manière similaire aux autres coûts de développement :

- les coûts engagés au cours de la période de développement sont portés à l'actif si les conditions sont remplies, à défaut ils sont constatés en charges ;
- les coûts engagés au cours de la phase de recherche préalable sont comptabilisés obligatoirement en charges.

Concernant leur évaluation à la clôture, les brevets, procédés industriels, modèles et dessins sont amortissables. En effet, leur durée d'utilisation est déterminable, elle correspond à la période pendant laquelle la propriété intellectuelle ou artistique est protégée, à savoir la durée du brevet. A l'issue de cette période, les brevets d'invention passent dans le domaine public. En cas d'obsolescence technique, ils peuvent être dépréciés.

L'annexe comportent les informations relatives aux amortissements et dépréciations, dès lors qu'elles sont significatives.

DES LOGICIELS :

Le compte 205 – Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires est subdivisé comme suit :

2053 – Logiciels

20531 – Logiciels acquis ou sous-traités

20532 – Logiciels créés en interne

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

COMPTE 2053 – LOGICIELS

Afin de connaître le traitement comptable d'un logiciel, il est nécessaire de faire la distinction entre les logiciels qui sont indissociables du matériel, ceux faisant partie d'un projet de développement plus global, et les logiciels autonomes.

1) Les logiciels indissociables du matériel sont des systèmes d'exploitation, des logiciels de fabrication intégrés faisant partie intégrante des matériels auxquels ils sont associés. **Ils constituent une immobilisation corporelle avec le matériel auquel ils sont rattachés et sont à comptabiliser obligatoirement à l'actif.**

Leurs modalités de comptabilisation relèvent des dispositions de la norme 6 relative aux immobilisations corporelles. Ils ne sont donc pas subordonnés au respect des conditions spécifiques propres aux logiciels.

2) Les logiciels faisant partie d'un projet de développement. Il s'agit des développements informatiques réalisés pour les besoins ou à l'occasion d'un projet de développement plus global et qui ne peuvent être identifiés en tant que logiciels au sens de Code de la propriété intellectuelle. Les développements informatiques ne sont qu'une des composantes du projet de développement. Ces développements informatiques suivent les mêmes règles de comptabilisation que les autres coûts de développement. En conséquence, tous les frais encourus doivent être comptabilisés ainsi :

– Les coûts engagés au cours de la *phase de recherche* sont comptabilisés obligatoirement en **charges**.

– Les coûts engagés au cours de la *période de développement* sont portés à l'**actif dès lors** que les six conditions d'activation des coûts de développement précisées supra sont remplies (à défaut, ils sont portés en charges).

3) Les logiciels autonomes ou dissociés. Il s'agit des logiciels acquis ou créés individuellement, **c'est-à-dire** indépendamment d'un projet de développement plus global, et ayant une durée de vie propre.

Les logiciels acquis servant de base à un progiciel de gestion intégré sont comptabilisés obligatoirement à l'actif ainsi que les travaux accessoires nécessaires à leur mise en place s'ils ne nécessitent pas de développements en interne significatifs.

Les travaux de création en interne d'un progiciel de gestion intégré sont comptabilisés obligatoirement à l'actif dès qu'il est possible d'identifier distinctement un nouveau logiciel.

Technique comptable

Si le logiciel n'est pas achevé :

Débit 232 « Immobilisations incorporelles en cours »
Crédit 721 « Immobilisations incorporelles » (production immobilisée)

Une fois le logiciel achevé :

Débit 2053 « Logiciel »
Crédit 232 « Immobilisations incorporelles en cours »

Il est nécessaire de distinguer les logiciels en deux catégories selon que l'organisme destine le logiciel à un usage interne ou à un usage commercial.

COMPTE 20531 – LOGICIELS ACQUIS OU SOUS TRAITES ET LOGICIELS EN TANT QUE SERVICE OU SOFTWARE

A) LOGICIELS AUTONOMES À USAGE INTERNE ACQUIS À TITRE ONÉREUX SUR RESSOURCES PROPRES

Un logiciel acquis constitue une immobilisation incorporelle du fait de l'existence d'un droit de propriété incorporelle exclusif.

- **Le droit contractuel** régi par le code de la propriété intellectuelle concerne également le matériel de conception préparatoire ainsi que la protection du logiciel qui est généralement contractuelle pour l'acquéreur.
- Le logiciel **sous licence d'exploitation** est considéré comme acquis alors même que l'organisme n'en est **pas propriétaire. Il en a le contrôle** et dispose d'un droit d'utilisation accordé par le contrat qui constitue la protection juridique notamment quand la licence fait l'objet d'un versement unique en début de contrat, ou quand elle est rémunérée sous forme de redevances sur toute la durée du contrat. Le coût de la licence doit être estimé et correspond à la valeur actualisée des redevances futures.

Technique comptable

Acquisition à titre onéreux d'un logiciel acquis ou sous-traité sur ressources propres

1. Comptabilisation initiale, à la date de réception de l'immobilisation

Débit 20531 Logiciels acquis ou sous-traités , pour le montant TTC ou HT
Débit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)
Crédit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

2. Demande de paiement à la réception de la facture

Débit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations
Débit 44562. Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)
Crédit 4041 Fournisseurs - Achats d'immobilisations
Crédit 44586 TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

3. Règlement du fournisseur

Débit 4041 - Fournisseurs - Achats d'immobilisations
Crédit compte de disponibilités

B) CAS PARTICULIER DES LOGICIELS EN TANT QUE SERVICE OU SOFTWARE (LOGICIEL SAAS). Ces contrats permettent aux organismes d'externaliser intégralement un aspect de leur système d'information. Le logiciel en tant que service ou software (SaaS) est un modèle d'exploitation commerciale des logiciels dans lequel ceux-ci sont installés sur des serveurs distants plutôt que sur la machine de l'utilisateur. L'organisme client ne paie pas de licence d'utilisation pour une version, mais paye un abonnement .

Il s'agit de contrats de services, permettant d'utiliser un logiciel à distance par le biais d'une simple connexion à internet et de bénéficier de tous les services et expertises liés. Le contrat n'a pas pour objet de transférer la licence d'exploitation du logiciel mais uniquement de donner un droit d'utilisation du logiciel via le droit d'accès à la plate-forme.

En effet, en dehors d'un contrat prévoyant une option d'achat, le **droit d'utilisation du logiciel** n'est pas contrôlé par l'utilisateur. Dans ce cas, l'utilisateur ne peut bénéficier des avantages liés à l'exploitation du logiciel non encore consommés au terme du contrat de location.

Par ailleurs, l'organisme n'hébergeant pas le logiciel dans son propre système, n'assume pas les frais liés à l'entretien du logiciel, ainsi le paiement correspond uniquement à l'utilisation du logiciel par l'organisme.

Technique comptable du logiciel en tant que service ou software

• **Les redevances versées rémunèrent une prestation de services continue** et à ce titre sont à comptabiliser en charges au fur et à mesure de la prestation rendue dans **un compte de services extérieurs (61*)**

• **Certains contrats peuvent prévoir le transfert d'une licence d'exploitation ou du logiciel.** Dans ce cas le coût de la licence ou du logiciel est **immobilisé** au titre de l'acquisition du droit de propriété incorporel exclusif attaché au logiciel. Cet actif est comptabilisé au compte **20531 « Logiciels acquis ou sous-traités »** et est amorti sur la durée du contrat.

• C) LOGICIELS SOUS-TRAITÉS :

• Un organisme peut confier à un tiers tout ou partie des travaux liés à la création d'un logiciel, en assumant seule la responsabilité de la conception finale du projet. Dans cette hypothèse, les dépenses liées à l'acquisition de ces travaux confiés à un tiers doivent être comptabilisées chez l'acquéreur, selon la méthode énoncée en matière de logiciel créé.

Technique comptable

Lors de la comptabilisation de l'immobilisation en cours :

Débit 232 « Immobilisations incorporelles en cours »
Crédit 721 « Immobilisations incorporelles » (production immobilisée)

Lors de la mise en service de l'immobilisation :

Débit 20531 Logiciels acquis ou sous-traités
Crédit 23251 Logiciels sous-traités. Immobilisations incorporelles en cours.

COMPTE 20532 – LOGICIELS CREEES EN INTERNE**B) LOGICIELS AUTONOMES À USAGE INTERNE CRÉÉS À TITRE ONÉREUX SUR RESSOURCES PROPRES :**

Un **logiciel créé** constitue, comme le logiciel acquis, **une immobilisation incorporelle** du fait de l'existence d'un **droit de propriété** incorporelle exclusif avec ou sans dépôt de brevet.

Un logiciel autonome à usage interne créé **doit être enregistré à l'actif** lorsque les deux conditions suivantes sont simultanément réunies :

Le projet est considéré par l'entité comme ayant de sérieuses chances de réussite technique ;

- L'organisme manifeste sa volonté de produire le logiciel, indique la durée d'utilisation minimale estimée compte tenu de l'évolution prévisible des connaissances techniques en matière de conception et de production de logiciels et précise l'impact attendu sur le compte de résultat.

La création d'un logiciel comporte trois phases qui sont divisées en huit étapes :

Phases	Étapes
Phase conceptuelle	1. Étude préalable 2. Analyse fonctionnelle (conception générale de l'application) 3. Analyse organique (conception détaillée de l'application)
Phase de production	4. Programmation (codification) 5. Tests et jeux d'essai
Phase de mise à disposition de l'utilisateur et de suivi	6. Documentation 7. Formation de l'utilisateur 8. Suivi du logiciel (maintenance)

Logiciel autonome à usage interne créé**Technique comptable**

La période d'activation des coûts en immobilisation incorporelle s'étend **de l'étape 3 à 6 incluse**.

Lors de la mise en service de l'immobilisation :(activation des coûts de l'étape 3 à 6 incluse)

Débit 20532 Logiciels créés en interne, pour le montant TTC ou HT
Débit 44562. TVA déductible sur immobilisations (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)
Crédit 4041 - Fournisseurs - Achats d'immobilisations.

- Le coût de production d'un logiciel comprend l'analyse organique qui permet la conception détaillée de l'application, la programmation qui consiste à codifier l'application, les tests et les jeux d'essai et enfin l'élaboration de la documentation technique destinée à l'utilisation interne ou externe du logiciel.
- Les coûts correspondant aux phases antérieures et postérieures doivent obligatoirement être constatés en **charges**.

Dans le cas ou les dépenses d'amélioration des logiciels existants réalisées a posteriori ont pour effet d'augmenter la durée d'utilisation ou les performances de ceux-ci, elles constituent des dépenses ultérieures immobilisables. Dans le cas contraire, c'est à dire lorsqu'elles n'ont pour effet que de maintenir le logiciel dans un état normal d'utilisation, elles sont portées en charges .

COMPTE 2058 – AUTRES CONCESSIONS ET DROITS SIMILAIRES, BREVETS, LICENCES, MARQUES, PROCÉDÉS ET VALEURS SIMILAIRES

COMPTABILISATION DES SITES INTERNET CREEES EN INTERNE SUR RESSOURCES PROPRES

La création de sites internet constitue une application spécifique des coûts de développement. Un site internet est un site accessible par l'ensemble des utilisateurs connectés au réseau mondial Web. Sont concernés les sites intranet accessibles uniquement par les employés d'une société ou d'une administration connectée à son réseau interne ; ainsi que les sites extranet dont tout ou partie du contenu peut être accessible soit par Internet, par des utilisateurs identifiés, soit par un autre intranet.

Il convient en particulier de définir :

- La typologie des sites Internet ;
- les éléments constitutifs de la phase de recherche et de celle de développement.

Afin de comptabiliser à l'actif les coûts de création de sites internet, l'organisme doit remplir simultanément toutes les conditions suivantes :

- Le site internet doit avoir de sérieuses chances de réussite technique ;
- L'organisme à la capacité et l'intention d'achever, d'utiliser ou de vendre le site internet ;
- Le site internet doit générer des avantages économiques futurs ;
- L'organisme dispose des ressources (techniques, financières, et autres) appropriées pour achever son développement, l'utiliser ou le vendre ;
- L'organisme est en capacité d'évaluer de façon fiable les dépenses attribuables au site internet en cours de développement ;

1. Deux typologies de sites internet peuvent être identifiés :

- **Les sites Internet « passifs »**, sites de présentation destinés à donner des informations sur l'organisme. Ils ne participent pas aux systèmes d'information ou commerciaux de l'organisme. Ils constituent un support de publicité pour l'organisme et ne génèrent pas d'avantages économiques futurs distincts de ceux générés par d'autres actifs. En conséquence, les dépenses de création relatives à ces sites doivent être comptabilisées **en charges**.
- **Les sites Internet « actifs »** sont des sites enregistrant des commandes clients ou participant aux systèmes d'information ou commerciaux de l'organisme. Ils sont générateurs d'avantages économiques futurs. Leurs coûts de développement sont donc susceptibles d'être portés à l'**actif**.
 - Par ailleurs, les dépenses qui ont pour objet de transformer un site de simple présentation des activités de l'organisme en un site de commerce électronique permettant la prise de commandes doivent être analysées comme les dépenses de création d'un nouveau logiciel.

2. Traitement comptable des sites Internet actifs :

- **Identification et traitement comptable des dépenses de coût de création d'un site internet :**
La conception et le développement de sites internet comportent trois phases :

- la phase de recherche préalable,
- la phase de développement et de mise en production,
- la phase d'exploitation.

1. La phase de recherche préalable :

Les coûts engagés lors de la phase de recherche préalable (études de faisabilité, détermination des objectifs et des fonctionnalités du site ...) sont obligatoirement comptabilisés **en charges**. **En effet**, il est impossible, à ce stade, d'évaluer avec une fiabilité suffisante les avantages économiques futurs que l'organisme pourra retirer de cet actif.

Par ailleurs, les frais de recherche initialement comptabilisés en charges, ne peuvent pas être réintégrés ultérieurement au coût de développement de l'actif, même si le projet aboutit, in fine, à la création de sites Internet actifs,

2. Phase de développement et de mise en production

L'enregistrement des coûts de développement et de production sont comptabilisés à l'actif si les six critères cumulatifs indiqués supra sont respectés. Dans ce cas, les dépenses à activer sont relatives à :

- L'obtention et à l'immatriculation d'un nom de domaine ;
- L'acquisition ou le développement du matériel et du logiciel d'exploitation qui se rapportent à la mise en fonctionnalité du site (les systèmes de gestion du contenu pouvant être mis à jour et les systèmes de commerce électronique dont le logiciel de cryptage ainsi que les interfaces avec d'autres systèmes informatiques que l'organisme utilise) ;
- le développement, l'acquisition ou la fabrication sur commande d'un code pour les programmes (logiciel de catalogage, moteurs de recherche) de logiciels de bases de données et de logiciels intégrant les applications distribuées dans les programmes (base de données et systèmes comptables de l'organisme) ;
- La réalisation de la documentation technique qui ne constitue pas un guide d'utilisation ;
- Les coûts afférents au contenu dont les frais induits par la préparation, l'alimentation et la mise à jour du site et l'expédition du site.

3. Phase d'exploitation :

Les dépenses ultérieures au titre des sites Internet engagées après leur acquisition ou leur achèvement sont comptabilisées **en charges** lorsqu'elles sont **réalisées, sauf** :

- s'il est probable que ces dépenses permettront au site de générer des avantages économiques futurs au-delà du niveau de performance défini avant l'engagement des dépenses (adjonction à un site de nouvelles fonctions ou caractéristiques....) ;
- et si ces dépenses peuvent être évaluées et attribuées à l'actif de façon fiable et seront dans ce cas comptabilisées au compte « 2058 - *Autres concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires* ».

Les dépenses de la phase d'exploitation à traiter **en charges** comprennent :

- Former les salariés participant à l'entretien du site,
- Enregistrer le site auprès des moteurs de recherche,
- Effectuer les tâches administratives,
- Mettre à jour les graphiques du site,
- Effectuer les sauvegardes régulières,
- Créer de nouveaux liens,
- Vérifier que les liens fonctionnent normalement et mettre à jour les liens existants,
- Procéder à des révisions de routine de la sécurité du site,
- Effectuer l'analyse de la situation,
- Engager la redevance annuelle d'utilisation du nom de domaine.

L' amortissement des sites internet activés : est calculé selon la durée réelle d'utilisation. Celle-ci est en principe, courte pour tenir compte de la forte obsolescence technique.

Par ailleurs, la durée d'utilisation de certains actifs ne peut être déterminée. De fait, ils ne sont pas amortissables. Il s'agit par exemple du **nom de domaine** puisque l'organisme n'arrête pas l'utilisation du nom à une date donnée.

L'hébergement d'un site internet : Le contrat d'hébergement est le contrat passé entre un utilisateur et une entreprise privée possédant un serveur par lequel le fournisseur héberge sur ses propres serveurs le site internet de l'utilisateur. L'hébergement est le plus souvent le prolongement technique naturel de l'accès au réseau. Les contrats d'accès au réseau et d'hébergement sont des contrats de prestations de services continues qui se rapprochent des contrats d'abonnements téléphonique.

En conséquence, la charge d'hébergement du site internet est enregistrée au compte 626 « Frais postaux et frais de télécommunications ».

Par ailleurs, les frais d'hébergement de la plate-forme internet peuvent s'assimiler à un contrat de prestation de services et sont comptabilisés au compte 611 « Sous-traitance générale ».

COMPTABILISATION DES BREVETS CREEES EN INTERNE ET AUTRES FRAIS DE CREATION SUR RESSOURCES PROPRES :

Ce sont des dépenses faites pour l'obtention de l'avantage que constitue la protection accordée sous certaines conditions à l'inventeur, à l'auteur ou au bénéficiaire du droit d'exploitation d'un brevet, d'une licence, d'une marque, d'un procédé, de droits de propriété littéraire et artistique ou au titulaire d'une concession.

La comptabilisation des brevets et AMM entre dans le cadre des coûts de développement.

- Les coûts engagés au cours de la phase de recherche préalable sont comptabilisés obligatoirement **en charges**.
- Les coûts engagés au cours de la période de développement (y compris les frais de dépôt) sont portés à l'**actif** si les conditions permettant l'activation sont remplies.

- **Les dépenses ultérieures** sur les brevets et les marques qui ne font que maintenir les avantages économiques futurs incorporés dans la marque, ne satisfont pas aux critères d'activation et sont donc comptabilisés en charges. Il s'agit des frais de défense et de surveillances des marques créées ou acquises ainsi que les frais de renouvellement.

Technique comptable

Débit 2058 « Autres concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires »

Crédit du compte de tiers intéressé

COMPTE 206 – DROIT AU BAIL ACQUIS SUR RESSOURCES PROPRE

Le droit au bail est le montant versé ou dû au locataire précédent en considération du transfert à l'acheteur des droits résultant tant des conventions que de la législation sur la propriété commerciale. Il s'agit d'un droit de renouvellement ou d'indemnité d'éviction, ainsi que les loyers éventuellement inférieurs au prix de marché et les révisions de loyer encadrés par la législation. Le droit au bail est un droit d'entrée qui est versé au propriétaire d'un local commercial, en sus du prix de location, lors de l'entrée en jouissance.

Lorsque ce droit d'entrée est considéré comme ayant pour effet l'**acquisition d'éléments incorporels nouveaux**, il est enregistré à l'**actif au compte 206 « Droit au bail »**.

En revanche, lorsque **le droit au bail a le caractère d'un supplément de loyer** et est considéré comme **une charge** d'exploitation, il doit être comptabilisé au compte **613 « Locations »**. La partie concernant les annuités de bail postérieures à l'exercice devra être portée en charges constatées d'avance qui seront ensuite reprises sur la durée du bail. Quand le loyer est en deçà du marché ou quand le bailleur réalise des travaux de remise à neuf ou d'agencement pour le nouveau locataire qui augmente la valeur locative de l'immeuble, le droit d'entrée payé pour rembourser les travaux au bailleur correspond à un supplément de loyer à constater en charges rémunérant ainsi cette augmentation de valeur locative.

Spécificité des établissements publics à caractère industriel et commercial, des établissements publics d'aménagement et des établissements publics nationaux d'enseignement de formation professionnelle agricole.

COMPTE 207 – FONDS COMMERCIAL ACQUIS SUR RESSOURCES PROPRES

Un organisme peut acquérir un fonds commercial dans le cadre de ses activités. Il est constitué des éléments incorporels du fonds de commerce qui ne font pas l'objet d'une évaluation et d'une comptabilisation séparée au bilan de l'entité mais qui concourent au maintien ou au développement du potentiel d'activité de l'organisme. Les fonds commerciaux ne bénéficient pas d'une protection juridique leur donnant une valeur certaine, mais constituent néanmoins à titre d'exception des immobilisations incorporelles.

Technique comptable

Débit 207 « Fonds commercial acquis sur fonds propres »

Crédit du compte de tiers intéressé

IMMOBILISATIONS ACQUISES MOYENNANT LE PAIEMENT DE REDEVANCES ANNUELLES

Cette partie traite de l'acquisition du droit de propriété d'une immobilisation et non du droit d'utilisation de cette immobilisation. Il s'agit notamment des fonds de commerce, listes de clients et brevets acquis moyennant le paiement d'une redevance pendant une durée préalablement déterminée par contrat.

Les immobilisations incorporelles acquises dans ces conditions suivent les règles générales de comptabilisation des actifs et notamment le critère de fiabilité du coût d'entrée (un élément est comptabilisé à l'actif lorsque son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante).

Lors de l'acquisition, le contrat peut prévoir une partie fixe et une partie variable du coût d'entrée qui seront comptabilisées à l'actif. Le montant à retenir pour la comptabilisation à l'actif doit correspondre à la valeur vénale du bien au moment de la signature de l'acte, c'est-à-dire la valeur actualisée des redevances probables qui seront versées au cours de la période prévue.

Comptabilisation du prix d'acquisition.

Technique comptable

Débit 2058 « Autres concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires »

Crédit du compte de tiers 4041 « Fournisseurs - Achats d'immobilisations » cédant de l'immobilisation.

Technique comptable

Débit « 4041 - Fournisseurs - Achats d'immobilisations »
Crédit du compte de trésorerie.

Lors du versement des redevances.

Si les redevances versées excèdent le montant initialement comptabilisé à l'actif, l'excédent constitue une charge d'exploitation s'il n'est pas porteur d'avantages économiques supplémentaires pour l'acquéreur ou une augmentation de la valeur de l'immobilisation dans le cas inverse.

Si le montant des redevances se révèle avant l'expiration de la période de versement inférieur au montant estimé et comptabilisé comme coût d'acquisition, il constitue un indice de perte de valeur pouvant conduire à comptabiliser une dépréciation.

COMPTE 208 – AUTRES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

Les immobilisations incorporelles qui n'entrent pas dans le descriptif du fonctionnement des comptes supra peuvent être comptabilisées au compte 208 « Autres immobilisations incorporelles ».

COMPTE 232 – IMMOBILISATIONS INCORPORELLES EN COURS

Les immobilisations incorporelles en cours sont des immobilisations inachevées qui sont subdivisées selon différentes catégories comme dans l'exemple indiqué ci-dessous :

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

1) Les immobilisations incorporelles créées sur les fonds propres de l'établissement**Technique comptable :**

Production immobilisée : Il s'agit d'immobilisations incorporelles produites par l'organisme et pour lui-même, dans le cadre de son activité, au moyen de ses propres ressources.

1. Constatation des travaux réalisés en N

Débit du compte 232 d'immobilisation incorporelle en cours concerné
Crédit 721. Production immobilisée. Immobilisation incorporelle.

2. Constatation des travaux réalisés en N+1

Débit du compte 232 d'immobilisation incorporelle en cours concerné
Crédit 721. Production immobilisée. Immobilisation incorporelle.

3. Mise en service de l'immobilisation en N+1

Débit du compte 20 d'immobilisation incorporelle concernée, pour le montant TTC ou HT
Débit 44562. TVA déductible sur immobilisations (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)
Crédit du compte 232 d'immobilisation incorporelle en cours concerné
Crédit 4457. Taxes sur le chiffre d'affaires collectées par l'établissement (cas d'immobilisation comptabilisée HT)

2) Les immobilisations incorporelles qui résultent de travaux de plus ou moins longue durée confiés à des tiers.

Dans ce cas, le compte 72 « Production immobilisée » n'est pas mouvementé .

Technique comptable :**1. Constatation des dépenses réalisées :**

Débit du compte 232 d'immobilisation incorporelle en cours concerné
Crédit compte de tiers concerné.

3. À la date de mise en service de l'immobilisation :

Débit du compte 20 d'immobilisation incorporelle concernée, pour le montant TTC ou HT
Débit 44562. TVA déductible sur immobilisations (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)
Crédit du compte 23 d'immobilisation incorporelle en cours concerné
Crédit 4457. Taxes sur le chiffre d'affaires collectées par l'établissement (cas d'immobilisation comptabilisée HT)

237 – AVANCES ET ACOMPTES VERSES SUR COMMANDES D'IMMOBILISATION INCORPORELLES

Le compte 237 est subdivisé de la manière suivante :

2371 – Avances versées sur commandes d'immobilisation incorporelles

2372 – Acomptes versés sur commandes d'immobilisation incorporelles

Les avances et acomptes versés par l'établissement à des tiers pour l'acquisition d'immobilisations incorporelles en cours sont portés au compte 237 « Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisation incorporelles ».

Technique comptable**Comptabilisation d'une avance****1. Prise en charge de la demande de paiement d'avance**

Débit 2371. Avances versées sur commandes d'immobilisations incorporelles

Crédit 404. Fournisseurs d'immobilisations

2. Paiement de l'avance

Débit 404. Fournisseurs d'immobilisations, pour le montant de l'avance

Crédit compte de disponibilités

3. Certification du service fait pour le montant de l'immobilisation incorporelle.

Débit du compte 20 d'immobilisation incorporelle concerné, pour le montant TTC ou HT, selon le cas

Débit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisations comptabilisées HT)

Crédit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

4. Comptabilisation de la demande de paiement à la réception de la facture pour la valeur de l'immobilisation incorporelle

Débit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

Débit 4456. Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

Crédit 404. Fournisseurs d'immobilisations, pour la totalité de la facture

Crédit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisations comptabilisées HT)

5. Simultanément pour le montant de l'avance versée

Débit 404. Fournisseurs d'immobilisations

Crédit 2371 Avances versées sur commandes d'immobilisations incorporelles

6. Règlement du fournisseur pour le solde de la facture (hors avance)

Débit 404. Fournisseurs d'immobilisations

Crédit compte de disponibilités

Comptabilisation d'un acompte**1. Certification du service fait partiel**

Débit 2372. Acomptes versés sur commandes d'immobilisations incorporelles

Crédit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

2. Réception de la facture d'acompte

Débit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

Crédit 404. Fournisseurs d'immobilisations

3. Paiement de l'acompte

Débit 404. Fournisseurs d'immobilisations

Crédit compte de disponibilités

4. Certification du service fait de la valeur de l'immobilisation incorporelle

Débit du compte 20 d'immobilisation incorporelle concerné, pour le montant TTC ou HT

Débit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

Crédit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

5. Comptabilisation de la demande de paiement à la réception de la facture pour la valeur de l'immobilisation incorporelle.

Débit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

Débit 4456. Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

Crédit 404. Fournisseurs d'immobilisations

Crédit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

6. Simultanément pour le montant de l'acompte

Débit 404. Fournisseurs d'immobilisations

Crédit 2372. Acomptes versés sur commandes d'immobilisations incorporelles

7. Règlement du fournisseur pour le solde de la facture

Débit 404. Fournisseurs d'immobilisations

Crédit compte de disponibilités

SOUS SECTION 3 : AMORTISSEMENT DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

COMPTE 280 - AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

En présence d'une immobilisation amortissable, des dotations aux amortissements doivent être comptabilisées lors des opérations d'inventaire, conformément au plan d'amortissement.

L'amortissement des immobilisations traduit la perte de valeur irréversible de l'immobilisation, du fait de la consommation des avantages économiques attendus. Il représente l'amoindrissement de la valeur de l'élément d'actif résultant de l'usage de celui-ci sur une durée déterminée.

L'ensemble des règles générales relatives à l'amortissement des immobilisations corporelles sont applicables aux immobilisations incorporelles :

- seules les immobilisations incorporelles dont la durée d'utilisation par l'entité est déterminable sont amortissables ;
- l'amortissement d'une immobilisation incorporelle est la traduction comptable de la consommation des avantages économiques attendus en fonction de son utilisation probable.

La valeur amortissable de l'actif est sa valeur brute (valeur d'entrée dans le patrimoine ou valeur de réévaluation) sous déduction de sa valeur résiduelle. La valeur résiduelle représente la valeur vénale de l'actif à la fin de son utilisation diminuée des coûts de sortie.

La durée d'amortissement doit correspondre à la durée réelle d'utilisation de l'immobilisation par l'organisme qui débute à la date de consommation des avantages économiques attendus, soit la date de mise en service, date à laquelle l'immobilisation est en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction. Or elle peut être différente de la durée d'usage et tenir compte des habitudes de conservation de l'immobilisation par l'organisme. Si la durée d'usage est adoptée sur un plan fiscal, l'organisme devra constater un amortissement dérogatoire calculé par différence entre la dotation calculée en comptabilité en fonction de la durée d'utilisation et la dotation calculée sur le plan fiscal en fonction de la durée d'usage. L'amortissement est calculé pour chaque catégorie d'immobilisations, *au prorata du temps prévisible d'utilisation*.

Les taux d'amortissement relatifs aux durées d'amortissement des différentes catégories d'immobilisations incorporelles sont fixés par le conseil d'administration.

Toute modification significative des conditions d'utilisation du bien justifie la révision prospective du plan d'amortissement en cours d'exécution.

Les brevets et les licences qui bénéficient d'une protection juridique limitée dans le temps sont amortissables sur la durée de protection qui peut être différente de la durée d'utilisation de ces éléments. .

A contrario, les fonds commerciaux acquis ne donnent pas lieu à un plan d'amortissement car la durée de consommation des avantages économiques attendus n'est pas déterminable.

Dans certains cas, si les conditions d'exploitation de l'immobilisation sont modifiées à une date donnée. La durée de l'amortissement sera modifiée en conséquence afin d'être calculée sur la durée résiduelle d'exploitation de l'actif incorporel. Il s'agit alors d'un changement d'estimation comptable qui nécessite une modification prospective des états financiers. Conformément aux dispositions de la norme 14 (fascicule n°), une information dédiée doit être donnée en annexe.

Les immobilisations incorporelles peuvent être amorties selon le mode linéaire ou dégressif. Le mode linéaire est privilégié et doit être appliqué de manière constante pour tous les actifs de même nature ayant des conditions d'utilisation identiques.

Certaines immobilisations dont les logiciels sont éligibles à un amortissement exceptionnel fiscal (voir infra).

L'ensemble des comptes 280 « Amortissements des immobilisations incorporelles » sont subdivisés de la manière suivante :

280 – Amortissements des immobilisations incorporelles

2803 – Frais d'études, de recherche et de développement

2805 – Concessions et droits similaires, brevets, licences, droits et valeurs similaires
(même ventilation que le compte 205)

2806 – Droit au bail

2807 – Fonds commercial (*établissements publics d'aménagement, établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial, établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles*)

2808 – Autres immobilisations incorporelles

L'amortissement est déterminé par le plan d'amortissement de chaque actif qui est indiqué sur chaque fiche d'immobilisation. La mise à jour de la fiche d'immobilisation dans la comptabilité auxiliaire peut générer automatiquement l'écriture dans le système d'information à partir d'un schéma pré-paramétré.

Afin de comptabiliser la dotation aux amortissements, une demande de comptabilisation est enregistrée par l'agent comptable en date du 31/12/N selon les schémas indiqués ci-dessous. La demande de comptabilisation ne génère aucun impact budgétaire et n'est pas extournée automatiquement sur l'exercice N+1.

2803 – Frais d'études, de recherche et de développement

Les frais de développement immobilisés doivent être amortis sur leur durée réelle d'utilisation dans un délai maximal de cinq ans. A titre exceptionnel et pour des projets particuliers, l'amortissement peut être pratiqué sur une durée plus longue n'excédant pas la durée d'utilisation de ces actifs. Il doit par ailleurs en être justifié dans l'annexe.

En cas d'échec du projet pour lequel la probabilité d'obtention d'avantages économiques futurs n'existe plus, les frais correspondants sont immédiatement amortis selon les modalités ci-dessous. .

Technique comptable

Débit 6811 - Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles

Crédit 2803 - Frais d'études, de recherche et de développement

Les frais de développement sont amortis à compter de la date de début de consommation des avantages économiques futurs, c'est à dire dès le début d'utilisation ou de vente du produit ou procédé et donc de la comptabilisation à l'actif sans attendre la fin de la période de production.

2805 – Concessions et droits similaires, brevets, licences, droits et valeurs similaires

Dans la mesure où la valeur d'un brevet est liée pour l'essentiel à la protection juridique qu'il accorde, la durée d'amortissement du brevet doit correspondre à la durée de la protection juridique quand bien même les éléments générateurs d'avantages économiques liés (procédés, etc) continueraient à être utilisés au-delà de cette période. Néanmoins, si la durée d'utilisation d'un brevet devait être estimée par l'entité comme plus courte que la durée de protection, il conviendrait de retenir la durée d'utilisation prévue soit la plus brève. Une information en annexe mentionnera le raisonnement ayant conduit à retenir cette option.

Les dépenses d'acquisition ou de dépôt de brevets peuvent être amorties sur une période minimale de cinq ans.

Un brevet acquis devrait être amorti à compter de sa date d'acquisition et un brevet créé à compter de sa date de dépôt.

L'amortissement des logiciels :

- **Logiciel acquis :** Contrairement à la règle générale, l'amortissement doit commencer à compter de la date d'acquisition du logiciel et non de celle de la mise en service et sera amorti selon la durée réelle d'utilisation.

Technique comptable

Débit 6811 - Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles

Crédit 2805 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, droits et valeurs similaires (même ventilation que le compte 205)

Les logiciels sont éligibles à un amortissement fiscal exceptionnel dès le premier jour du mois d'acquisition et sur une durée de 12 mois. Le complément d'amortissement résultant de son application doit obligatoirement être comptabilisé en amortissement dérogatoire selon les modalités précisées infra.

- **Logiciels créés :**
 1. Logiciels autonomes : tant que le logiciel n'est pas achevé, il ne donne pas lieu à amortissement et est inscrit en immobilisations incorporelles en cours aux comptes :
 - 232 - Immobilisations incorporelles en cours
 - 2325 - Logiciels
 - 23251 - Logiciels sous-traités
 - 23252 - Logiciels créés

L'amointrissement de la valeur d'un projet comptabilisé dans le compte « immobilisations corporelles en cours » dont les effets ne sont pas irréversibles est constaté par une dépréciation.

Si le projet échoue, la dépréciation sera reprise soldant ainsi le compte 232 « Immobilisations incorporelles en cours » par le débit du 656 « Valeur comptable des éléments d'actifs cédés ».

Dès que le logiciel est achevé, l'enregistrement initial est transféré au compte 20532 « Logiciels créés » ; il est alors amorti sur sa durée probable d'utilisation.

2. Logiciel faisant partie d'un projet de développement :

Les logiciels faisant partie d'un projet de développement sont amortis sur leur durée réelle d'utilisation. Néanmoins si celle-ci dépasse cinq ans, une justification doit être fournie en annexe (voir technique comptable supra). La date de départ des amortissements est la date de mise en service, soit la date à laquelle l'immobilisation est en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par l'organisme.

3 Logiciels indissociables du matériel : ils sont amortis au même rythme que le matériel auquel ils appartiennent sauf s'ils répondent à la définition d'un composant.

Les sites internet : lorsque leurs dépenses de création sont immobilisées, elles sont amortissables car les sites sont susceptibles de perdre de la valeur notamment du fait de l'obsolescence technique. La durée d'amortissement à retenir est la durée d'utilisation du site.

2806 – Droit au bail

Le traitement comptable diffère en fonction de l'option choisie et devra être mentionné en annexe .

Le droit au bail n'est pas amortissable s'il correspond à une immobilisation incorporelle à durée de vie indéfinie.

A contrario, il est amortissable si sa durée d'utilisation est déterminable et correspond à la durée du bail.

Spécificité des établissements publics à caractère industriel et commercial .

Les **établissements publics à caractère industriel et commercial** n'amortissent pas le droit au bail. Ils peuvent néanmoins constituer, en cas de nécessité justifiée, une dépréciation au compte 2906 « Droit au bail »

Spécificité des établissements publics administratifs .

L'indemnité de droit au bail doit faire l'objet d'un amortissement :

- sur la durée du bail, si l'établissement est assuré de conserver la jouissance des locaux pendant une période déterminée ; ou
- en totalité sur l'exercice au cours duquel a été effectué son versement, s'il s'agit d'une location précaire, puisque les locaux peuvent à tout moment être repris par le propriétaire.

2807 – Fonds commercial : Spécificité des établissements publics d'aménagement, établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial, établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles.

Les fonds commerciaux n'étant pas identifiables, ils ne sont pas amortissables car, la durée de consommation des avantages économiques attendus de ces actifs n'est pas déterminable. Par contre, ils peuvent faire l'objet d'une dépréciation lorsque leur valeur actuelle devient inférieure à leur valeur comptable.

Spécificité des établissements publics d'aménagement, établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial, établissements publics fonciers, établissements publics à caractère scientifique et professionnel

Pour les organismes soumis à l'impôt sur les sociétés, l'amortissement fiscal doit être constaté dès l'inscription des frais à l'actif. L'amortissement dérogatoire est une fraction d'amortissement qui ne correspond pas à l'objet normal d'un amortissement économique et est comptabilisé en application de dispositions fiscales. Ainsi les amortissements comptables (ou économiquement justifiés) minorent l'actif alors que l'amortissement dérogatoire majore le passif. L'amortissement dérogatoire peut résulter de la durée d'amortissement, de la base amortissable ou du mode d'amortissement.

L'amortissement dérogatoire est le décalage entre l'amortissement comptable et l'amortissement fiscal qui est constaté *au compte 6845 – Amortissements dérogatoires*.

Technique comptable

Débit 6845 – Amortissements dérogatoires

Crédit 145 – Amortissements dérogatoires

2808 – Autres immobilisations incorporelles

Les amortissements relatifs aux autres immobilisations incorporelles seront comptabilisés au compte 2808 «Autres immobilisations incorporelles».

SOUS SECTION 4 : DEPRECIATION DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

La dépréciation constitue une perte de valeur jugée réversible d'un actif, que celui-ci soit amortissable ou non. Lorsque la dépréciation est relative à un actif amortissable, elle diminue la base amortissable de cet actif, modifiant ainsi le plan d'amortissement (modification prospective). Les dépréciations sont inscrites distinctement à l'actif en diminution de la valeur d'éléments correspondants.

La réalisation d'un test de dépréciation est obligatoire lorsqu'il existe un indice de perte de valeur. L'indice de perte de valeur peut correspondre à une brutale diminution de la valeur de marché de l'actif, un changement important de l'environnement de l'entité, une dégradation de l'actif imprévue, ou encore une performance de l'actif inférieure aux prévisions.

Le test de dépréciation consiste à comparer la valeur nette comptable de l'actif immobilisé à sa valeur actuelle.

La valeur actuelle est la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage. Les immobilisations incorporelles ont rarement une valeur vénale et sont donc en général dépréciées sur la base de leur valeur d'usage qui est évaluée en fonction des flux nets de trésorerie.

- La valeur vénale correspond au montant qui pourrait être obtenu, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie.
- La valeur d'usage est la valeur d'estimation des avantages économiques futurs attendus de l'utilisation de l'actif et de sa sortie, valeur déterminée en fonction des flux nets de trésorerie attendus.

L'ensemble des règles générales relatives à la dépréciation des immobilisations corporelles sont applicables aux immobilisations incorporelles.

290 - DÉPRÉCIATION DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

Les modalités de fonctionnement des comptes 290 sont indiquées ci-dessous :

2905 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires (même ventilation que le compte 205)

2906 - Droit au bail

2907 - Fonds commercial *Spécificité des établissements publics d'aménagement, établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial, établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles.*

2908 - Autres immobilisations incorporelles

1. Constitution de la dépréciation :

A la clôture des comptes, l'évaluation des éléments d'actif est systématiquement effectuée élément par élément à la valeur nette comptable (valeur d'entrée diminuée des amortissements et éventuelles dépréciations).

Si la valeur actuelle est inférieure à la valeur nette comptable, une dépréciation sera alors constatée à hauteur de la différence. La valeur actuelle est alors retenue comme valeur d'inventaire.

A contrario, si la valeur actuelle est supérieure à la valeur nette comptable, aucune plus-value latente n'est comptabilisée.

La constatation de la dépréciation est comptabilisée à partir d'une demande de comptabilisation saisie par l'ordonnateur puis enregistrée par l'agent comptable en date du 31/12/N selon le schéma indiqué ci-dessous.

De même, la reprise de la dépréciation s'effectue via une demande de comptabilisation, saisie et validée par les mêmes acteurs. La demande de comptabilisation (en dotation et en reprise) ne génère aucun impact budgétaire et n'est pas extournée automatiquement sur l'exercice N+1.

Technique comptable

Débit 6816 - Dotations pour dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles

Crédit 290 - Dépréciation des immobilisations incorporelles

2. A la clôture de chaque exercice :

- a) L'augmentation de la dépréciation : Lorsque la différence entre la valeur nette comptable et la valeur actuelle augmente, un complément de dotation doit être comptabilisé.

Technique comptable

Débit 6816 - Dotations pour dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles

Crédit 290 - Dépréciation des immobilisations incorporelles

- b) Diminution de la dépréciation (reprise) : Lorsque la dépréciation est devenue en partie obsolète)

Technique comptable

Débit 290 - Dépréciation des immobilisations incorporelles

Crédit 7816 Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles

3. **L'annulation d'une dépréciation devenue sans objet** : la dépréciation est alors reprise pour le solde.

Technique comptable

Débit 290 - Dépréciation des immobilisations incorporelles, solde de la dépréciation

Crédit 7816 Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles, solde de la dépréciation

292 - DÉPRÉCIATIONS DES IMMOBILISATIONS MISES EN CONCESSION

Les modalités de fonctionnement du compte 292 sont semblables à celles du compte 290.

Le compte 292 est utilisé pour les dépréciations sur les immobilisations mises en concession, imputées au compte 22 - « Immobilisations mises en concession ». Un fascicule dédié décline les dispositions de la norme 18 « contrats concourant à la réalisation d'un service public » du RNCEP.

293 - DÉPRÉCIATION DES IMMOBILISATIONS EN COURS

Les modalités de fonctionnement des sous-comptes 293 sont semblables à celles du compte 290.

2932 - Immobilisations incorporelles en cours**Technique comptable**

Un brevet figure à l'actif d'un organisme pour une VNC au 31/12/N de 30 000 €. Sa durée d'utilisation résiduelle est de 3 ans. Il fait l'objet d'un amortissement linéaire.

Compte tenu de l'évolution technologique, l'organisme met en œuvre un test de perte de valeur. En l'absence de valeur vénale du brevet, la valeur d'usage est déterminée d'après les flux nets de trésorerie suivants :

N+1 : 15 000 €

N+2 : 10 000 €

N+3 : 2 000 €

Le taux d'actualisation est de 5 %.

Déterminons si l'organisme doit constater une dépréciation du brevet au 31 décembre N et quelles sont les conséquences comptables de cette dépréciation éventuelle, en l'absence de remise en cause de la durée d'utilisation du brevet.

La valeur d'usage du brevet au 31 décembre N ressort à :

$$15\,000/1,05 + 10\,000/1,05^2 + 2\,000/1,05^3 = 25\,084 \text{ €}$$

En l'absence de valeur vénale, la valeur actuelle est égale à la valeur d'usage. La valeur nette comptable du brevet (30 000) excède sa valeur actuelle (25 084).

Une dépréciation de $30\,000 - 25\,084 = 4\,916$ doit être constatée :

Technique comptable

Débit 6816 - Dotations pour dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles

Crédit 2905 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires

La nouvelle base amortissable du brevet s'élève à :

$$\text{VNC avant dépréciation} - \text{dépréciation} = 30\,000 - 4\,916 = 25\,084 \text{ €}$$

La durée d'utilisation résiduelle est de 3 ans.

$$\text{L'annuité d'amortissement N+1 sera de : } 25\,084 / 3 = 8\,361 \text{ €}$$

SOUS SECTION 5 : SORTIE DU BIEN DU PATRIMOINE DE L'ORGANISME

Si l'organisme dispose d'une comptabilisation auxiliaire des immobilisations dans son système d'information, il doit renseigner la fiche d'immobilisation à partir des dates et valeurs de sortie du bien afin qu'elle génère les pièces de comptabilisation dont les schémas sont indiqués ci-dessous et mette à jour automatiquement la comptabilité générale.

De même la comptabilité auxiliaire doit permettre de faire le lien entre le bien et son financement.

L'évaluation d'une immobilisation incorporelle à la sortie du patrimoine

Les enregistrements comptables liés à la sortie du patrimoine d'une immobilisation incorporelle concernent :

- La constatation de l'annuité d'amortissement au titre de l'exercice de cession ;
- La sortie de l'immobilisation du patrimoine ;

1. Hypothèse d'une cession à titre onéreux

a) Il convient de constater l'année de cession du bien **un complément d'amortissement** si le bien n'est pas totalement amorti.

Le montant de ce complément d'amortissement est calculé de la manière suivante :

Montant de l'annuité pleine prévue par le plan d'amortissement x nombres de jours (du 01/01 de l'année de cession jusqu'au jour de cession exclu) / 360 jours

La comptabilisation de la dotation complémentaire s'effectue à partir d'une demande de comptabilisation selon le schéma ci-dessous :

Technique comptable

Débit 6811 - Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles

Crédit 280X - Amortissements des immobilisations incorporelles

b) Sortie de l'immobilisation de l'actif du bilan:

- Le cumul des amortissements pratiqués est soldé.

Débit 280X - Amortissements des immobilisations incorporelles

Crédit 20X - Immobilisations incorporelles

- L'immobilisation est sortie de l'actif pour sa valeur nette comptable.

Débit 656 - Valeur comptable des éléments d'actifs cédés

Crédit 20X - Immobilisations incorporelles

- Comptabilisation du produit de cession

Débit 462X - Créances sur cessions d'immobilisations

Crédit 756 - Produits des cessions d'éléments d'actif

- Reprise des éventuelles dépréciations constatées

Débit 290X - Dépréciations des immobilisations incorporelles

Crédit 7816 - Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles

2. Hypothèse d'une cession à titre gratuit

Les écritures à comptabiliser sont similaires à celles relatives à une cession à titre onéreux. Aucun produit de cession n'est cependant comptabilisé.

a) Il convient de constater l'année de cession du bien un complément d'amortissement si le bien n'est pas totalement amorti.

Le montant de ce complément d'amortissement est calculé de la manière suivante :

Montant de l'annuité pleine prévue par le plan d'amortissement x nombres de jours (du 01/01 de l'année de cession jusqu'au jour de cession exclu) / 360 jours

La comptabilisation de la dotation complémentaire s'effectue à partir d'une demande de comptabilisation selon le schéma ci-dessous :

Technique comptable

Débit 6811 - Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles

Crédit 280X - Amortissements des immobilisations incorporelles

b) Sortie de l'immobilisation de l'actif du bilan :

- Le cumul des amortissements pratiqués est soldé.

Débit 280X - Amortissements des immobilisations incorporelles

Crédit 20X - Immobilisations incorporelles

- L'immobilisation est sortie de l'actif pour sa valeur nette comptable.

Débit 656 - Valeur comptable des éléments d'actifs cédés

Crédit 20X - Immobilisations incorporelles

- Reprise des éventuelles dépréciations constatées

Débit 290X - Dépréciations des immobilisations incorporelles

Crédit 7816 - Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles

3. Hypothèse d'une mise au rebut

Le bien est en général totalement amorti à la date de la mise au rebut. A défaut, il convient de pratiquer un amortissement complémentaire afin de solder la valeur de l'actif avant toute comptabilisation de la sortie du bien.

- Comptabilisation de l'amortissement complémentaire pour le solde.

Technique comptable

Débit 6811 - Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles

Crédit 280X - Amortissements des immobilisations incorporelles

- L'immobilisation est sortie de l'actif. Sa valeur nette comptable est nulle.

Technique comptable

Débit 280X - Amortissements des immobilisations incorporelles

Crédit 20X - Immobilisations incorporelles

CAS PARTICULIER DE LA CESSIION DES LOGICIELS

Deux cas peuvent se présenter :

1. L'organisme **cède son matériel informatique et ses logiciels adaptés** : les modalités comptables à appliquer sont celles indiquées supra.
2. L'organisme **ne cède qu'un droit d'usage** de ses logiciels :

L'organisme maintient le logiciel à son bilan. De ce fait, il ne s'appauvrit pas. L'organisme doit comptabiliser la perception d'un produit correspondant à une prestation de service rendu (mise à disposition d'une technologie). Il ne s'agit pas d'une cession d'immobilisations.. En conséquence, cette prestation de service est comptabilisée par analogie avec les redevances sur brevets, par la constatation d'un produit au compte **758 - Divers autres produits**

Par ailleurs, seuls les coûts de duplication sont à comptabiliser au compte **658 – Diverses autres charges**.

ANNEXE 1 : ACQUISITION À TITRE ONÉREUX D'UNE IMMOBILISATION INCORPORELLE SUR FINANCEMENT EXTERNE

Les modalités comptables ci-dessous s'appliquent à l'ensemble des situations précédemment décrites mais faisant l'objet d'un financement externe.

1. Comptabilisation de la subvention d'investissement

Débit 4411. Subventions d'investissement

Crédit 104131. Financement des autres actifs – État (si financement de l'État)

ou Crédit 1341X. Valeur initiale des financements rattachés à des actifs (si financement d'autres tiers)

2. Encaissement de la subvention

Débit compte de disponibilités

Crédit 4411. Subventions d'investissement

3. Réception de l'immobilisation incorporelle

Débit du compte d'immobilisation incorporelle concerné, pour le montant TTC ou HT

Débit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

Crédit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

2. Demande de paiement à la réception de la facture

Débit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

Débit 44562. Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

Crédit 404. Fournisseurs d'immobilisations

Crédit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

4. Règlement du fournisseur

Débit 404. Fournisseurs d'immobilisations

Crédit compte de disponibilités

5. En fin d'exercice, amortissement de l'immobilisation

Débit 6811. Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles

Crédit 280X - Amortissements des immobilisations incorporelles

6. Reprise au résultat de la quote-part de financement du bien consécutive à l'amortissement (en fonction du taux de financement)

Débit 104931. Reprise au résultat du financement des autres actifs. État (si financement de l'État)

ou Débit 1349X. Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs (si financement d'autres tiers)

Crédit 7813. Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs

7. Constatation d'une dépréciation, le cas échéant

Débit 6816. Dotations pour dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles

Crédit 290 - Dépréciation des immobilisations incorporelles

8. Reprise au résultat de la quote-part de financement du bien, consécutive à la dépréciation (en fonction du taux de financement)

Débit 104931. Reprise au résultat du financement des autres actifs – État (si financement de l'État)

ou Débit 1349X. Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs (si financement d'autres tiers)

Crédit 7813. Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs

9. Reprise de la dépréciation, lorsque la dépréciation est devenue obsolète en tout ou partie

Débit 290 - Dépréciation des immobilisations incorporelles

Crédit 7816. Reprise sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles

10. Reconstitution du financement au résultat consécutive à la reprise de dépréciation (en fonction du taux de financement)

Débit 6813. Quote-part reconstituée des financements rattachés à un actif

Crédit 104931. Reprise au résultat du financement des autres actifs – État (si financement de l'État)

ou Crédit 1349X. Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs (si financement d'autres tiers)

11. Sortie du financement en cas de cession ou de mise au rebut de l'actif

Pour les opérations de sortie du bien voir supra

Reprise du financement au compte de résultat pour son montant net

Débit 104931. Reprise au résultat du financement des autres actifs – État (si financement de l'État)

ou Débit 1349X. Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs (si financement d'autres tiers)

Crédit du 7813. Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs

Sortie du financement du bilan

Cas d'un financement de l'État

Débit 104131. Financement des autres actifs – État

Crédit 104931. Reprise au résultat du financement des autres actifs – État

Cas d'un financement d'un tiers autre que l'État

Débit 1341X. Valeur initiale des financements rattachés à des actifs

Crédit 1349X. Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs

Cas particulier : Acquisition à titre gratuit : don, legs ou remise en pleine propriété d'un bien

Débit du compte d'immobilisation incorporelle concerné

Crédit 1341X. Valeur initiale des financements rattachés à des actifs

Ou crédit 10412. Contrepartie et financements des actifs remis en pleine propriété – État

Les opérations de dépréciation, d'amortissement et de reprise consécutive du financement au résultat sont comptabilisées de la même manière que présentée supra.

Le compte de reprise au résultat du financement de l'État à utiliser est le compte 10492 « Reprise au résultat de la contrepartie et du financement des actifs remis en pleine propriété – État ».

La sortie du bien et de sa contrepartie est réalisée selon la même technique que présentée au § 11. Dans le cas d'une remise en pleine propriété du bien par l'État, les comptes utilisés sont les comptes 10412 « Contrepartie et financements des actifs remis en pleine propriété – État » et 10492 « Reprise au résultat de la contrepartie et du financement des actifs remis en pleine propriété – État ».

FASCICULE N° 6 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES (CF. NORME 6)

Le présent fascicule s'organise de manière différente des autres fascicules de l'instruction commune qui pour la plupart commentent les comptes de chaque norme de manière croissante. De par la nature particulière des immobilisations corporelles qui évoluent au cours de leur vie d'actif sous l'impact des amortissements, des dépréciations, ou encore des dépenses ultérieures, la présentation suivante a été adoptée :

- les schémas de comptabilisation initiale et de sortie de l'actif, applicables à l'ensemble des comptes 21, 23, 28 et 29 d'immobilisations corporelles hors biens vivants sont présentés à la suite des commentaires des comptes, dans la sous-section 2 ;
- la sous-section 3 est consacrée aux modalités de comptabilisation des dépenses ultérieures.

Le seuil unitaire de signification qui permet de distinguer la comptabilisation des dépenses en immobilisations ou en charges est fixé par l'organe délibérant de l'organisme. Les seuils peuvent être définis par catégories d'éléments ou par types d'activités concernées. Le regroupement par lot n'est pas permis ; ainsi les seuils ne peuvent concerner que des immobilisations corporelles et des dépenses ultérieures immobilisables prises individuellement.¹³

Certains comptes d'immobilisations corporelles sont subdivisés en fonction du mode de financement du bien. Sont ainsi distingués les biens acquis, c'est-à-dire dont l'organisme a la propriété juridique, des biens mis à disposition, c'est-à-dire que l'organisme contrôle¹⁴, au sens où il bénéficie de la jouissance de l'actif, ainsi que des droits et obligations qui s'y attachent sans en avoir la propriété juridique. Les opérations de mise à disposition sont réalisées à titre gratuit dans le cadre d'une mission de service public non marchand. La comptabilisation des biens mis à disposition implique nécessairement l'existence d'une convention de mise à disposition précisant les responsabilités financières respectives des entités concernées, ainsi que les conditions d'entrée et de sortie du bien.

Lors de leur comptabilisation initiale (entrée dans le patrimoine de l'organisme), les immobilisations corporelles acquises à titre onéreux ou produites sont évaluées à leur coût :

- d'acquisition, pour celles acquises à titre onéreux ;
- de production, pour celles produites par l'organisme.

Ainsi, les biens acquis à titre onéreux sont comptabilisés selon la méthode du coût historique amorti afin de prendre en compte le principe de continuité d'activité de l'action publique.

Les immobilisations acquises à titre gratuit, par voie d'échange ou reçues à titre d'apport en nature, sont évaluées à leur valeur vénale.

À la date de clôture, l'évaluation ultérieure des immobilisations corporelles s'effectue en respectant le principe suivant : un bien amortissable apparaît à l'actif à sa valeur d'entrée diminuée du cumul des amortissements et des dépréciations. Par conséquent, à la clôture, seule la méthode de l'évaluation au coût historique est pratiquée, l'évaluation à la valeur de marché n'est pas préconisée, aucun test de dépréciation ne doit être pratiqué.

En application de l'article L.123-12 du code de commerce, l'organisme doit obligatoirement procéder à l'inventaire physique des immobilisations, c'est à dire à leur recensement et à leur évaluation. L'inventaire physique est effectué au moins une fois par an sous la responsabilité de l'ordonnateur, à la date de clôture de l'exercice comptable. Suite à cet inventaire physique, l'agent comptable enregistre les écritures nécessaires afin d'assurer une concordance parfaite entre l'inventaire physique et l'inventaire comptable.

Les informations à mentionner dans l'annexe des comptes sont présentées au sein du fascicule dédié aux états financiers de la norme 1.

SOUS-SECTION 1 : COMMENTAIRES DES COMPTES

COMPTE 21. IMMOBILISATIONS CORPORELLES (HORS BIENS VIVANTS)

Le compte 21 enregistre les immobilisations corporelles achevées, au sein de sous-comptes retraçant les différentes catégories d'immobilisations corporelles définies dans la norme 6. Si l'immobilisation n'est pas achevée à la clôture de l'exercice, l'immobilisation est maintenue en immobilisation en cours jusqu'à sa mise en service (cf. le commentaire du compte 23).

¹³ Le seuil fiscal, 500 euros unitaire hors taxes, a été retenu, sauf pour les EPSCP et les CROUS pour lesquels le seuil a été porté à 800 euros unitaire hors taxes

¹⁴ Le contrôle, généralement organisé sous une forme juridique déterminée, se caractérise par la maîtrise des conditions d'utilisation du bien et la maîtrise du potentiel de service et / ou des avantages économiques futurs dérivés de cette utilisation.

Les pièces de sécurité et de rechange, ainsi que les dépenses de mise aux normes et mise en conformité répondant aux critères de définition énoncés dans la norme n°6 sont également comptabilisées à une subdivision appropriée du compte 21¹⁵.

COMPTE 211. TERRAINS

Le compte 211 enregistre la valeur des terrains en distinguant :

- les terrains nus qui ne supportent pas de construction ;
- les terrains aménagés qui ne sont pas viabilisés ;
- les terrains bâtis qui supportent une construction propre ;
- les terrains bâtis qui supportent une construction d'autrui ;
- les sites naturels (landes, plages, dunes, étangs, lacs, etc.).

Spécificité des EPIC

Le compte 211 présente également des subdivisions ouvertes uniquement aux EPIC permettant de distinguer :

- les sous-sols et les sur-sols, lorsque l'établissement n'est pas propriétaire des trois éléments rattachables à une même parcelle de terrain : sol, sous-sol, sur-sol. En effet, le compte sur-sol enregistre la valeur du droit de construction ou d'utilisation de l'espace situé au-dessus d'un sol dont l'établissement n'est pas propriétaire ;
- les terrains de gisement, tels que les carrières, qui sont les seuls terrains amortissables ;
- le compte d'ordre sur immobilisations relatif aux immobilisations non amortissables réévaluées légalement en 1976.

Hormis les terrains de gisement, les terrains ne sont pas amortis.

Le compte 211 est subdivisé comme suit :

211. Terrains

2111. Terrains nus

21116. Terrains nus mis à disposition

21117. Terrains nus acquis

21118. Autres terrains nus

2112. Terrains aménagés (à subdiviser en fonction du mode de financement comme le 2111)

2113. Sous-sols et sur-sols (compte réservé aux EPIC)

2114. Terrains de gisement (compte réservé aux EPIC)

2115. Terrains bâtis

21151. Ensembles immobiliers industriels (A, B)

211516. Mis à disposition

211517. Acquis

211518. Autres

21155. Ensembles immobiliers administratifs et commerciaux (A, B)

211556. Mis à disposition

211557. Acquis

211558. Autres

21158. Autres ensembles immobiliers

2116. Compte d'ordre sur immobilisations (art. 6 du décret n°78-737 du 11 juillet 1978) (compte réservé aux EPIC)

2117. Sites naturels

COMPTE 212. AGENCEMENTS ET AMÉNAGEMENTS DE TERRAINS

Les agencements et aménagements de terrain sont les travaux destinés à mettre le terrain en état d'utilisation (clôtures, mouvements de terre, drainages, etc.).

Le compte 212 est subdivisé comme le compte 211.

¹⁵ Il s'agit des pièces dont la durée d'utilisation est supérieure à 12 mois et des pièces qui ne peuvent être utilisées qu'avec une immobilisation corporelle. La norme 6 rappelle également que les éléments d'actif non significatifs peuvent ne pas être inscrits au bilan ; dans ce cas, ils sont comptabilisés en charges de l'exercice. Ainsi, les organismes sont autorisés à fixer des seuils unitaires de signification déterminés, par exemple, par catégories d'éléments ou par types d'activités concernées.

Spécificité des organismes ayant une activité agricole

Les organismes ayant une activité agricole utilisent également un compte 2187 « Amélioration du fonds », dont la finalité est différente.

Sont comptabilisées au compte 212, les améliorations durables de la capacité productive des sols résultant d'agencements et aménagements de terrains (drainage, etc.).

En revanche, les améliorations du fonds constituant des améliorations durables de la fertilité des sols, résultant de pratiques culturales suivies (assolements, travail du sol, restitutions organiques, fumures de fonds, etc.), sont enregistrées au compte 2187 « Amélioration du fonds ».

COMPTE 213. CONSTRUCTIONS

Les constructions comprennent les bâtiments, les installations, les agencements, les aménagements et les ouvrages d'infrastructure. Constituent notamment un élément du prix de revient des constructions, les honoraires d'architecte et la taxe locale d'équipement.

Le compte 213 se subdivise comme suit :

213. Constructions

2131. Bâtiments (à subdiviser comme le 2115)

2135. Installations générales, agencements, aménagements des constructions (à subdiviser comme le 2115)

2138. Autres constructions

COMPTE 214. CONSTRUCTIONS SUR SOL D'AUTRUI

Ce compte enregistre les constructions édifiées par l'établissement sur un sol dont il n'est pas propriétaire.

Il comprend les mêmes subdivisions que le compte 213.

COMPTE 215. INSTALLATIONS TECHNIQUES, MATÉRIELS ET OUTILLAGES

Sont retracés à ce compte :

– les installations complexes spécialisées : unités complexes fixes d'usage spécialisé, pouvant comprendre constructions, matériels ou pièces qui, mêmes séparables par nature, sont techniquement liés pour leur fonctionnement, cette incorporation de caractère irréversible les rendant passibles du même rythme d'amortissement ;

– les installations à caractère spécifique : installations qui, dans une profession, sont affectées à un usage spécifique et dont l'importance justifie une gestion comptable spécifique ;

– le matériel : ensemble des équipements et machines utilisés pour l'extraction, la transformation, le façonnage, le conditionnement des matières ou fournitures, ou pour les prestations de service ;

– l'outillage : instruments (outils, machines, matrices, etc.) dont l'utilisation, conjointement avec un matériel, spécialise ce matériel dans un emploi déterminé ;

– les agencements et aménagements du matériel et outillage : dépenses présentant des difficultés pratiques de ventilation entre les éléments de l'ensemble concerné.

Spécificité des EPSCP

Le compte 2156 enregistre le matériel d'enseignement, c'est-à-dire l'ensemble des équipements utilisés pour l'exercice de la mission d'enseignement des EPSCP (équipements technologiques, etc.).

Les établissements pour lesquels la distinction entre les comptes 2154, 2155 et 2157 n'est pas indispensable, peuvent regrouper ces comptes sous le numéro 2154 dont l'intitulé est modifié en conséquence¹⁶.

Le compte 215 est subdivisé comme suit :

215. Installations techniques, matériel et outillage

2151. Installations complexes spécialisées

21511. Sur sol propre

215116. Mises à disposition

215117. Acquisies

215118. Autres installations complexes spécialisées sur sol propre

21514. Sur sol d'autrui

215146. Mises à disposition

¹⁶ Pour les EPSCP, le regroupement peut concerner également le compte 2156. Matériel d'enseignement.

215147. Acquises

215148. Autres installations complexes spécialisées sur sol d'autrui

2153. Installations à caractère spécifique (à subdiviser comme le 2151)

2154. Matériel (à subdiviser en fonction du mode de financement comme le 21511)

2155. Outillage (à subdiviser en fonction du mode de financement comme le 21511)

2156. Matériel d'enseignement (à subdiviser en fonction du mode de financement comme le 21511)
(*compte réservé aux EPSCP*)

2157. Agencements et aménagements du matériel et outillage (à subdiviser en fonction du mode de financement comme le 21511)

COMPTE 216. COLLECTIONS

Une collection s'entend comme un ensemble d'objets et de biens, y compris numériques, formant une unité destinée à rester durablement dans l'établissement. Il peut s'agir :

- d'une réunion d'objets ayant un intérêt historique, esthétique, scientifique, etc. ou une valeur provenant de leur rareté ;
- d'un groupement d'ouvrages, de publications, de supports d'information ayant une unité ;
- d'un site à gérer : parc, arboretum, etc.

Les collections n'ayant pas de durée de vie déterminable, elles ne sont pas amorties.

COMPTE 217. BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS

Ce compte sert à retracer les biens historiques et culturels tels que définis dans l'instruction relative aux modalités de comptabilisation des biens historiques et culturels.

Les principes d'utilisation de ce compte et les modalités d'évaluation des biens historiques et culturels sont développés dans l'annexe précitée.

Le compte 217 est subdivisé comme suit :

217. Biens historiques et culturels

2171. Biens historiques et culturels immobiliers

2172. Biens historiques et culturels mobiliers

COMPTE 218. AUTRES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Il est subdivisé comme suit :

218. Autres immobilisations corporelles

2181. Installations générales, agencements, aménagements divers (dans des constructions dont l'établissement n'est pas propriétaire ou qu'il n'a pas reçues en mise à disposition) (à subdiviser en fonction du mode de financement comme le 2111)

2182. Matériel de transport (à subdiviser en fonction du mode de financement comme le 2111)

2183. Matériel de bureau et matériel informatique

21831. Matériel de bureau (à subdiviser en fonction du mode de financement comme le 2111)

21832. Matériel informatique (à subdiviser en fonction du mode de financement comme le 2111)

2184. Mobilier (à subdiviser en fonction du mode de financement comme le 2111)

2186. Emballages récupérables

2187. Amélioration du fonds (*compte réservé aux organismes ayant une activité agricole*)

2188. Matériels divers (à subdiviser en fonction du mode de financement comme le 2111)

COMPTE 2181. INSTALLATIONS GÉNÉRALES, AGENCEMENTS, AMÉNAGEMENTS DIVERS, DANS DES CONSTRUCTIONS DONT L'ÉTABLISSEMENT N'EST PAS PROPRIÉTAIRE OU QU'IL N'A PAS REÇUES EN MISE À DISPOSITION

Le montant des installations générales, agencements et aménagements divers financés par l'établissement est enregistré au compte 2181 lorsque l'établissement n'est pas propriétaire de ces éléments, c'est-à-dire quand ils sont incorporés dans des immobilisations dont il n'est pas propriétaire ou sur lesquelles il ne dispose d'aucun autre droit réel.

Exemple : drainages, installations d'irrigation enterrées, aménagements de bâtiments, etc.

COMPTE 2182. MATÉRIEL DE TRANSPORT

Le matériel de transport comprend tous les véhicules et appareils servant au transport par terre, par fer, par eau ou par air, du personnel et des marchandises, matières et produits.

COMPTE 2183. MATÉRIEL DE BUREAU ET MATÉRIEL INFORMATIQUE

Le matériel de bureau et informatique comprend, entre autres, les ordinateurs utilisés par les différents services.

COMPTE 2184. MOBILIER

Le mobilier comprend les meubles et objets tels que tables, chaises, armoires utilisés par les services administratifs ou par d'autres services.

COMPTE 2186. EMBALLAGES RÉCUPÉRABLES

Les emballages récupérables identifiables sont les emballages commerciaux récupérables susceptibles d'être commodément identifiés, utilisés d'une manière durable comme instrument de travail.

COMPTE 2187. AMÉLIORATIONS DU FONDS***Spécificité des organismes ayant une activité agricole***

Le compte 2187 comptabilise les améliorations du fonds, améliorations durables de la fertilité des sols résultant de pratiques culturales suivies (travail du sol, restitutions organiques, fumures de fonds, etc.), à la différence des améliorations durables de la capacité productive des sols résultant d'agencements et aménagements de terrains (drainage, etc.) enregistrées au compte 212.

COMPTE 22. IMMOBILISATIONS MISES EN CONCESSION

Les développements de ce compte relèvent du fascicule déclinant la norme n°18 « Les contrats concourant à la réalisation d'un service public » qui présente les modalités de comptabilisation des immobilisations mises en concession, des immobilisations faisant l'objet d'un contrat de délégation de service public ou d'un contrat de partenariat public-privé.

COMPTE 23. IMMOBILISATIONS EN COURS

Le compte 23 fait apparaître la valeur des immobilisations non terminées à la fin de l'exercice.

COMPTE 231. IMMOBILISATIONS CORPORELLES EN COURS (HORS BIENS VIVANTS)

Les immobilisations corporelles en cours sont les immobilisations non achevées. Du point de vue de leur origine, les immobilisations inscrites au compte 231 se répartissent en deux groupes :

- celles qui sont créées par les moyens propres de l'établissement : voir la technique comptable présentée ci-dessous au cas n° 4 des modalités de comptabilisation initiale et de sortie de l'actif présentées en sous-section 2 ;

- celles qui résultent des travaux de plus ou moins longue durée, confiés à des tiers : le compte 72 n'est pas mouvementé, les dépenses sont directement comptabilisées au débit du compte 231 et au crédit du compte de tiers concerné.

À la date de mise en service du bien, le compte 23 concerné est soldé par le débit du compte 21 approprié.

Le compte 231 est subdivisé comme suit :

- 231. Immobilisations corporelles en cours
 - 2311. Terrains
 - 2312. Agencements et aménagements de terrains
 - 2313. Constructions
 - 2314. Constructions sur sol d'autrui
 - 2315. Installations techniques, matériel et outillage
 - 2318. Autres immobilisations corporelles

COMPTE 232. IMMOBILISATIONS INCORPORELLES EN COURS

Les développements de ce compte relèvent du fascicule déclinant la norme 5 relative aux immobilisations incorporelles.

COMPTE 235. IMMOBILISATIONS CORPORELLES EN COURS (BIENS VIVANTS)

Les biens vivants immobilisables sont enregistrés au compte 25 (voir commentaire du compte 25). Toutefois, tant que ces biens n'ont pas atteint le stade de vie productive, ou ne fournissent pas un volume de production minimale (cas des végétaux), ces immobilisations sont enregistrées dans les comptes d'immobilisations corporelles de biens vivants en cours.

Ces immobilisations corporelles de biens vivants en cours ne sont pas amorties tant qu'elles n'ont pas été imputées dans les subdivisions du compte 25.

Le compte 235 est subdivisé comme suit :

2351. Animaux reproducteurs (jeunes de renouvellement)

2353. Animaux de service

2356. Plantations pérennes

2357. Autres végétaux immobilisés

COMPTE 238. AVANCES ET ACOMPTES VERSÉS SUR COMMANDES D'IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Les avances et acomptes versés par l'établissement à des tiers pour des opérations en cours sont portés au compte 238, lorsqu'ils ont pour objet l'acquisition d'une immobilisation corporelle.

Les avances sont les sommes versées avant tout commencement d'exécution de commandes ou en dépassement de la valeur des fournitures déjà faites ou des travaux déjà exécutés.

Les acomptes sont les sommes versées sur justification d'exécution partielle.

Technique comptable

Cas n°1 : comptabilisation d'une avance

1. Prise en charge de la demande de paiement d'avance

Débit 2381. Avances versées sur commandes d'immobilisations corporelles

Crédit 404. Fournisseurs d'immobilisations

2. Paiement de l'avance

Débit 404. Fournisseurs d'immobilisations, pour le montant de l'avance

Crédit compte de disponibilités

3. Certification du service fait pour le montant de l'immobilisation corporelle

Débit compte d'immobilisations concerné, pour le montant TTC ou HT, selon le cas

Débit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisations comptabilisées HT)

Crédit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

4. Comptabilisation de la demande de paiement à la réception de la facture pour la valeur de l'immobilisation corporelle

Débit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

Débit 4456. Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

Crédit 404. Fournisseurs d'immobilisations, pour la totalité de la facture

Crédit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisations comptabilisées HT)

5. Simultanément pour le montant de l'avance versée

Débit 404. Fournisseurs d'immobilisations

Crédit 2381. Avances versées sur commandes d'immobilisations corporelles

6. Règlement du fournisseur pour le solde de la facture (hors avance)

Débit 404. Fournisseurs d'immobilisations

Crédit compte de disponibilités

Cas n°2 : Comptabilisation d'un acompte

1. Certification du service fait partiel

Débit 2382. Acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles

Crédit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

2. Réception de la facture d'acompte

Débit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

Crédit 404. Fournisseurs d'immobilisations

3. Paiement de l'acompte

Débit 404. Fournisseurs d'immobilisations

Crédit compte de disponibilités

4. Certification du service fait de la valeur de l'immobilisation corporelle

- Débit du compte d'immobilisation corporelle concerné, pour le montant TTC ou HT
- Débit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)
- Crédit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

5. Comptabilisation de la demande de paiement à la réception de la facture pour la valeur de l'immobilisation corporelle.

- Débit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations
- Débit 4456. Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)
- Crédit 404. Fournisseurs d'immobilisations
- Crédit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

6. Simultanément pour le montant de l'acompte

- Débit 404. Fournisseurs d'immobilisations
- Crédit 2382. Acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles

7. Règlement du fournisseur pour le solde de la facture

- Débit 404. Fournisseurs d'immobilisations
- Crédit compte de disponibilités

Le compte 238 est subdivisé de la manière suivante :

- 238. Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles
 - 2381. Avances versées sur commandes d'immobilisations corporelles
 - 2382. Acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles

COMPTE 24. IMMOBILISATIONS GREVEES DE DROIT***Spécificité des fondations universitaires***

Les modalités de fonctionnement des comptes des fondations universitaires seront décrites dans un document synthétisant le cadre juridique, financier et comptable des fondations universitaires.

COMPTE 25. IMMOBILISATIONS CORPORELLES (BIENS VIVANTS)

Chaque animal ou végétal, destiné à servir de façon durable à l'activité de l'organisme, dans le cadre d'une exploitation agricole par exemple, pour produire des biens ou des services vendus ou incorporés dans le cycle de production de l'exploitation, est inscrit à l'actif immobilisé. Dans ce cas, les biens vivants qui ont atteint le stade de vie productive, équivalent de la notion de mise en service, sont enregistrés aux subdivisions du compte 25.

Il s'agit des animaux reproducteurs adultes des grandes espèces, dont la durée de vie productive est supérieure à deux ans, qui sont utilisés comme « moyens durables » de productions d'autres biens. Ce sont :

- les équins (poulinières, étalons) ;
- les bovins (vaches, taureaux) ;
- les ovins (brebis, béliers) ;
- les porcins (truies, verrats) ;
- les animaux reproducteurs adultes produisant des animaux de service.

Sont concernés également les animaux de service, notamment les animaux de trait, de course, de selle, de monte, de garde, de combat, les plantations pérennes, destinées à rester en place pendant plusieurs années (vignes, vergers...) et les autres végétaux immobilisés.

En revanche, les animaux ou végétaux sont inscrits en stocks lorsqu'ils constituent des produits finis ou en cours, produits par l'organisme, et qu'ils sont destinés à être vendus ou à être distribués à des tiers pour un prix nul ou symbolique.

Le compte 25 se subdivise comme suit :

- 251. Animaux reproducteurs (adultes)
- 252. Animaux reproducteurs (jeunes de renouvellement)
- 253. Animaux de service
- 254. Plantations pérennes
- 257. Autres végétaux immobilisés

COMPTE 281. AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES (HORS BIENS VIVANTS)

Un actif est amortissable lorsque son utilisation est déterminable. L'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de son utilisation. Il traduit le rythme de consommation des avantages économiques attendus. À la différence d'une dépréciation, la dotation aux amortissements a un caractère irréversible.

Durée d'utilisation

La durée d'utilisation de l'actif est déterminée selon les critères suivants :

- *physique* : l'actif subit une usure physique par l'usage qu'en fait l'organisme ou par le passage du temps ;
- *technique* : il est attendu que l'évolution technique impliquera l'obsolescence de l'actif, son utilisation devenant inférieure à celle qui serait fondée sur sa seule usure physique. Il en est notamment ainsi en cas d'obligation de mise en conformité à de nouvelles normes ;
- *juridique* : l'utilisation est limitée dans le temps par une période de protection légale ou contractuelle.

Ces critères ne sont pas exhaustifs, d'autres critères peuvent également être pris en compte. Si plusieurs critères s'appliquent, il convient de retenir l'utilisation la plus courte résultant de l'application de ces critères.

Les taux d'amortissement relatifs aux durées d'amortissement des différentes catégories d'immobilisations corporelles sont fixés par le conseil d'administration en conformité avec les pratiques usuelles pour les catégories d'actifs concernées.

Plan d'amortissement

Un plan d'amortissement, propre à chaque actif amortissable, est défini à la date d'entrée du bien à l'actif. La base amortissable d'un actif est sa valeur brute (valeur d'entrée dans le patrimoine ou valeur de réévaluation) sous déduction de sa valeur résiduelle (valeur vénale de l'actif à la fin de son utilisation diminuée des coûts de sortie). La date de départ du plan d'amortissement correspond à la date de début de consommation des avantages économiques qui lui sont attachés. Cette date correspond généralement à la date de mise en service de l'actif. Il existe cependant des exceptions, telles que par exemple l'amortissement des pièces de sécurité qui démarre à la date d'acquisition et doit être étalé sur la même durée que l'immobilisation principale, ou encore les pièces de rechange amorties à partir de la date de remplacement de la pièce¹⁷.

Les annuités sont calculées selon le principe du *pro rata temporis*. Les immobilisations entièrement amorties demeurent inscrites au bilan tant qu'elles subsistent dans l'établissement.

L'amortissement est appliqué de la même manière pour tous les actifs de même nature ayant des conditions d'utilisation identiques.

Le plan d'amortissement peut être modifié, notamment en cas de modification dans l'utilisation probable du bien (changement de la durée d'amortissement) ou en cas de dépréciation du bien¹⁸ (changement de la base amortissable).

Exemple d'un plan d'amortissement révisé

Matériel acquis en N pour 100. Le plan d'amortissement prévoit un amortissement sur 5 ans en linéaire (soit une dotation annuelle aux amortissements de 20).

A la suite de l'apparition de nouvelles technologies qui rendent le bien obsolète, un test de dépréciation est réalisé en N+1 et la valeur actuelle du bien s'élève à 48. La valeur nette comptable (VNC) étant de 60, une dépréciation est constatée à hauteur de 12.

Le taux et le mode d'amortissement sont inchangés ; la base amortissable est modifiée, le plan d'amortissement prospectif est recalculé.

PLAN D'AMORTISSEMENT RÉVISÉ						
Année	Base amortissable	Dotation aux amortissements	Amortissements cumulés	Valeur actuelle	Dépréciations	VNC
N	100	20	20			80
N+1	100	20	40	48	12	48
N+2	48	16	56			32
N+3	48	16	72			16
N+4	48	16	88			0

¹⁷ Les pièces de sécurité et de rechange sont immobilisées si leur durée d'utilisation est estimée supérieure à 12 mois. Dans le cas contraire, ces pièces sont comptabilisées en stocks.

¹⁸ Par conséquent, toute reprise de dépréciation ou nouvelle dépréciation entraîne une modification du tableau d'amortissement.

Technique comptable

Voir infra : Technique de comptabilisation initiale et de sortie du bien.

Le compte 281 présente les subdivisions suivantes :

281. Amortissements des immobilisations corporelles (hors biens vivants)
- 2811. Terrains de gisement
 - 2812. Agencements et aménagements de terrains (même ventilation que le compte 212)
 - 2813. Constructions (même ventilation que compte 213)
 - 2814. Constructions sur sol d'autrui (même ventilation que le compte 214)
 - 2815. Installations techniques, matériels et outillages (même ventilation que le compte 215)
 - 2818. Autres immobilisations corporelles (même ventilation que le compte 218)

COMPTE 282. AMORTISSEMENT DES IMMOBILISATIONS MISES EN CONCESSION

Le compte 282 fonctionne de la même manière que le compte 281 (voir commentaire supra).

Le compte 282 est utilisé pour les amortissements sur immobilisations mises en concession imputées au compte 22 qui font l'objet d'un fascicule dédié déclinant la norme 18 relative aux « contrats concourant à la réalisation d'un service public ».

COMPTE 285. AMORTISSEMENT DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES (BIENS VIVANTS)

Le compte 285 fonctionne de la même manière que le compte 281 (voir commentaire supra).

Le compte 285 est utilisé pour les amortissements sur biens vivants immobilisés imputés au compte 25.

COMPTE 291. DÉPRÉCIATION DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES (HORS BIENS VIVANTS)

Les dépréciations des immobilisations constatent un amoindrissement de la valeur de l'actif immobilisé qui n'est pas nécessairement irréversible.

Les comptes de dépréciation sont éventuellement ajustés à la fin de chaque exercice par dotations complémentaires ou reprises partielles ou totales dans les résultats.

Lors de la cession d'une immobilisation ou de sa mise au rebut, la dépréciation est reprise selon les modalités présentées ci-dessous dans la technique de comptabilisation initiale et de sortie du bien.

Exemples de mise en œuvre du test de dépréciation :

- valeur brute de l'immobilisation = 50 ;
- amortissements cumulés au 31/12/N = 20 ;
- valeur nette comptable (VNC) au 31/12/N = 30.

Hypothèses	Comparaison valeur actuelle (VA) / VNC	Dépréciation	Valeur portée au bilan
Si valeur vénale (VV) = 35	$VV = 35 > VNC = 30$	Pas de dépréciation	30
Si : - valeur vénale = 20 - valeur d'usage = 25	$VA = 25 < VNC = 30$	Dépréciation $(30-25) = 5$	25
Si : - valeur vénale = 20 - valeur d'usage = 10	$VA = 20 < VNC = 30$	Dépréciation $(30-20) = 10$	20
Si : - valeur vénale = 20 - valeur d'usage = 45	$VA = 45 > VNC = 30$	Pas de dépréciation	30

VA = Valeur actuelle : valeur la plus élevée entre la valeur vénale et la valeur d'usage.

Technique comptable**Constatation d'une dépréciation**

Débit 6816. Dotations pour dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles

Crédit 291. Dépréciation des immobilisations corporelles (hors biens vivants)

Reprise de la dépréciation, lorsque la dépréciation est devenue obsolète en tout ou partie

Débit 291. Dépréciation des immobilisations corporelles (hors biens vivants)

Crédit 7816. Reprise sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles

Le compte 291 est subdivisé de la même manière que le compte 21.

COMPTE 292. DÉPRÉCIATION DES IMMOBILISATIONS MISES EN CONCESSION

Les modalités de fonctionnement du compte 292 sont semblables à celles du compte 291.

Le compte 292 est utilisé pour les dépréciations sur immobilisations mises en concession imputées au compte 22 qui font l'objet d'un fascicule dédié déclinant la norme 18 relative aux « contrats concourant à la réalisation d'un service public ».

COMPTE 293. DÉPRÉCIATION DES IMMOBILISATIONS EN COURS

Les modalités de fonctionnement des sous-comptes 293 sont semblables à celles du compte 291.

COMPTE 2931. IMMOBILISATIONS CORPORELLES EN COURS (HORS BIENS VIVANTS)

Le compte 2931 est utilisé pour les dépréciations sur immobilisations corporelles en cours imputées au compte 231.

COMPTE 2935. IMMOBILISATIONS CORPORELLES EN COURS (BIENS VIVANTS)

Le compte 2935 est utilisé pour les dépréciations sur les biens vivants en cours immobilisés imputés au compte 235.

COMPTE 295. DÉPRÉCIATION DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES (BIENS VIVANTS)

Les modalités de fonctionnement du compte 295 sont semblables à celles du compte 291.

Le compte 295 est utilisé pour les dépréciations sur les biens vivants immobilisés imputés au compte 25.

SOUS-SECTION 2 : TECHNIQUE DE COMPTABILISATION INITIALE ET DE SORTIE DU BIEN

Sont présentés ci-dessous les schémas comptables des différents modes d'entrée et de sortie du bilan des immobilisations corporelles (hors biens vivants) :

- Cas n°1 : Acquisition à titre onéreux d'une immobilisation sur fonds propres ;
- Cas n°2 : Acquisition à titre onéreux d'une immobilisation sur financement externe ;
- Cas n°3 : Acquisition à titre gratuit ;
- Cas n°4 : Production immobilisée.

Cas n° 1 : Acquisition à titre onéreux d'une immobilisation sur fonds propres**1. Comptabilisation initiale, à la date de réception de l'immobilisation**

Débit du compte d'immobilisation corporelle concerné, pour le montant TTC ou HT

Débit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

Crédit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

2. Demande de paiement à la réception de la facture

Débit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

Débit 4456. Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

Crédit 404. Fournisseurs d'immobilisations

Crédit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

3. Règlement du fournisseur

Débit 404. Fournisseurs d'immobilisations

Crédit compte de disponibilités

4. Constatation d'une dépréciation, le cas échéant

Débit 6816. Dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles

Crédit 291. Dépréciation des immobilisations corporelles (hors biens vivants)

5. En fin d'exercice, amortissement de l'immobilisation

Débit 6811. Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles

Crédit 281X. Amortissement des immobilisations corporelles (hors biens vivants)

6. Sortie du bien du patrimoine

6.1. Hypothèse d'une cession à titre onéreux

– Constatation d'un complément d'amortissement relatif à l'année de cession (pour un bien non déjà amorti en totalité) : montant de l'annuité = annuité prévue par le plan d'amortissement * (nombre de jours depuis le 01/01 de l'année de cession jusqu'au jour de cession exclu / 360 jours).

Débit 6811. Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles

Crédit 281X. Amortissement des immobilisations corporelles (hors biens vivants)

– Sortie de l'immobilisation

Solde des amortissements pratiqués

Débit subdivision intéressée du compte 281

Crédit du compte d'immobilisation corporelle concerné

Sortie de la valeur nette comptable de l'immobilisation

Débit 656. Valeur comptable des éléments d'actif cédés

Crédit du compte d'immobilisation corporelle concerné

– Simultanément, constatation du produit de la vente du bien

Débit 462. Créances sur cessions d'immobilisations

Crédit 756. Produits des cessions d'éléments d'actif

– Reprise des éventuelles dépréciations, lorsque elles sont devenues obsolètes en tout ou partie

Débit 291. Dépréciation des immobilisations corporelles (hors biens vivants)

Crédit 7816. Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles

6.2. Hypothèse d'une cession à titre gratuit

– Constatation d'un complément d'amortissement relatif à l'année de cession (pour un bien non déjà amorti en totalité) : montant de l'annuité = annuité prévue par le plan d'amortissement * (nombre de jours depuis le 01/01 de l'année de cession jusqu'au jour de cession exclu / 360 jours).

Débit 6811. Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles

Crédit 281X. Amortissement des immobilisations corporelles (hors biens vivants)

– Sortie de l'immobilisation

Solde des amortissements pratiqués

Débit subdivision intéressée du compte 281

Crédit du compte d'immobilisation corporelle concerné

Sortie de la valeur nette comptable de l'immobilisation

Débit 656. Valeur comptable des éléments d'actif cédés

Crédit du compte d'immobilisation corporelle concerné

– Reprise des éventuelles dépréciations, lorsque elles sont devenues obsolètes en tout ou partie

Débit 291. Dépréciation des immobilisations corporelles (hors biens vivants)

Crédit 7816. Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles

6.3. Hypothèse d'une mise au rebut

En cas de mise au rebut, l'immobilisation doit être complètement amortie. Si, à la date de la réforme, le bien concerné n'est pas amorti en totalité, il convient de pratiquer un amortissement complémentaire pour solde avant de sortir le bien du bilan.

– Le cas échéant, comptabilisation de l'amortissement complémentaire pour solde

Débit 6811. Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles

Crédit subdivision intéressée du compte 281

– Constatation de la sortie du bien

Débit subdivision intéressée du compte 281

Crédit du compte 21 d'immobilisation corporelle concerné

Cas n° 2 : Acquisition à titre onéreux d'une immobilisation sur financement externe¹⁹**1. Comptabilisation de la subvention d'investissement**

Débit 4411. Subventions d'investissement
 Crédit 104131. Financement des autres actifs – État (si financement de l'État)
 ou Crédit 1341X. Valeur initiale des financements rattachés à des actifs (si financement d'autres tiers)

2. Encaissement de la subvention

Débit compte de disponibilités
 Crédit 4411. Subventions d'investissement

3. Réception de l'immobilisation corporelle

Débit du compte d'immobilisation corporelle concerné, pour le montant TTC ou HT
 Débit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)
 Crédit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

4. Demande de paiement à la réception de la facture

Débit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations
 Débit 4456. Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)
 Crédit 404. Fournisseurs d'immobilisations
 Crédit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

5. Règlement du fournisseur

Débit 404. Fournisseurs d'immobilisations
 Crédit compte de disponibilités

6. En fin d'exercice, amortissement de l'immobilisation

Débit 6811. Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles
 Crédit 281X. Amortissement des immobilisations corporelles (hors biens vivants)

7. Reprise au résultat de la quote-part de financement du bien consécutive à l'amortissement (en fonction du taux de financement)

Débit 104931. Reprise au résultat du financement des autres actifs. État (si financement de l'État)
 ou Débit 1349X. Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs (si financement d'autres tiers)
 Crédit 7813. Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs

8. Constatation d'une dépréciation, le cas échéant

Débit 6816. Dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles
 Crédit 291. Dépréciation des immobilisations corporelles (hors biens vivants)

9. Reprise au résultat de la quote-part de financement du bien, consécutive à la dépréciation (en fonction du taux de financement)

Débit 104931. Reprise au résultat du financement des autres actifs – État (si financement de l'État)
 ou Débit 1349X. Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs (si financement d'autres tiers)
 Crédit 7813. Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs

10. Reprise de la dépréciation, lorsque la dépréciation est devenue obsolète en tout ou partie

Débit 291. Dépréciation des immobilisations corporelles (hors biens vivants)
 Crédit 7816. Reprise sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles

11. Reconstitution du financement au résultat consécutive à la reprise de dépréciation (en fonction du taux de financement)

Débit 6813. Quote-part reconstituée des financements rattachés à un actif
 Crédit 104931. Reprise au résultat du financement des autres actifs – État (si financement de l'État)
 ou Crédit 1349X. Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs (si financement d'autres tiers)

¹⁹ Les financements externes de l'actif font l'objet d'une norme *ad hoc*, la norme n° 20 « Les financements d'actifs » et d'un fascicule dédié.

12. Sortie du financement en cas de cession ou de mise au rebut de l'actif

– Pour les opérations de sortie du bien voir le § 5 du cas n° 1

– Reprise du financement au compte de résultat pour son montant net

Débit 104931. Reprise au résultat du financement des autres actifs – État (si financement de l'État)
ou Débit 1349X. Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs (si financement d'autres tiers)
Crédit du 7813. Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs

– Sortie du financement du bilan

Cas d'un financement de l'État

Débit 104131. Financement des autres actifs – État
Crédit 104931. Reprise au résultat du financement des autres actifs – État

Cas d'un financement d'un tiers autre que l'État

Débit 1341X. Valeur initiale des financements rattachés à des actifs
Crédit 1349X. Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs

Cas n° 3 : Acquisition à titre gratuit : don, legs ou remise en pleine propriété d'un bien

Débit du compte d'immobilisation corporelle concerné
Crédit 1341X. Valeur initiale des financements rattachés à des actifs
Ou crédit 10412. Contrepartie et financements des actifs remis en pleine propriété – État

Les opérations de dépréciation, d'amortissement et de reprise consécutive du financement au résultat sont comptabilisées de la même manière que présentée au cas n° 2. Le compte de reprise au résultat du financement de l'État à utiliser est le compte 10492 « Reprise au résultat de la contrepartie et du financement des actifs remis en pleine propriété – État ».

La sortie du bien et de sa contrepartie est réalisée selon la même technique que présentée au § 11 du cas n° 2. Dans le cas d'une remise en pleine propriété du bien par l'État, les comptes utilisés sont les comptes 10412 « Contrepartie et financements des actifs remis en pleine propriété – État » et 10492 « Reprise au résultat de la contrepartie et du financement des actifs remis en pleine propriété – État ».

Cas n° 4 : Production immobilisée

Il s'agit d'immobilisations corporelles produites par l'organisme et pour lui-même, dans le cadre de son activité, au moyen de ses propres ressources.

1. Constatation des travaux réalisés en N

Débit du compte 23 d'immobilisation corporelle en cours concerné
Crédit 72. Production immobilisée

2. Constatation des travaux réalisés en N+1

Débit du compte 23 d'immobilisation corporelle en cours concerné
Crédit 72. Production immobilisée

3. Mise en service de l'immobilisation en N+1

Débit du compte 21 d'immobilisation corporelle concerné, pour le montant TTC ou HT
Débit 44562. TVA déductible sur immobilisations (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)
Crédit du compte 23 d'immobilisation corporelle en cours concerné
Crédit 4457. Taxes sur le chiffre d'affaires collectées par l'établissement (cas d'immobilisation comptabilisée HT)

Les opérations de dépréciation, amortissement et sortie du bien du patrimoine de l'organisme sont comptabilisées de la même manière que présentée au cas n°1.

Pour aller plus loin

Les modalités de comptabilisation des biens vivants devraient être commentées ultérieurement dans une norme *ad hoc* relative aux actifs biologiques.

Les biens historiques et culturels sont traités dans le fascicule déclinant la norme n° 17 qui leur est dédiée.

La norme n° 18 « Les contrats concourant à la réalisation d'un service public » présente les modalités de comptabilisation des immobilisations mises en concession, de celles faisant l'objet d'un contrat de délégation de service public ou d'un contrat de partenariat public-privé.

Pour plus d'information sur la méthode de comptabilisation des actifs par composants, voir l'instruction relative aux modalités de mise en œuvre de la comptabilisation par composants des actifs.

Les modalités de comptabilisation relatives aux mises à disposition de biens sont décrites dans l'instruction relative aux transferts d'actifs corporels entre entités du secteur public.

Les modalités d'évaluation et de comptabilisation des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées en raison de situations particulières sont indiquées dans l'instruction relative aux modalités de première comptabilisation des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées.

Le traitement comptable des immobilisations incorporelles et corporelles contrôlées conjointement est précisé dans l'instruction dédiée.

Les modalités comptables afférentes aux financements externes de l'actif sont déclinées dans le fascicule lié à la norme 20.

SOUS-SECTION 3 : MODALITES DE COMPTABILISATION DES DEPENSES ULTERIEURES

COMPTE 1571. PROVISIONS POUR TRAVAUX A REPARTIR

Spécificité des établissements publics fonciers

Le compte 1571 est mouvementé dans le cadre de la gestion des stocks des EP fonciers et ceux d'aménagement. Les modalités d'utilisation de ce compte font l'objet de développements dédiés dans le fascicule dédié à la norme 8 « Stocks ».

COMPTE 1572. PROVISIONS POUR GROS ENTRETIEN OU GRANDES RÉVISIONS

Les dépenses de gros entretien ou de grandes révisions et les dépenses ultérieures de gros travaux répondent aux deux critères cumulatifs suivants, elles :

– s'inscrivent dans un programme pluriannuel en application de lois, règlements ou de pratiques constantes de l'entité ;

– ont pour seul but de vérifier le bon état de fonctionnement des installations (par exemple, révisions d'avions pour motif de sécurité) et d'y apporter un entretien (par exemple, carénage de la coque des navires) sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle prévue initialement.

En revanche, n'entrent pas dans la catégorie des dépenses de gros entretien et de grandes réparations, les dépenses ayant pour objet de modifier des installations ou de prolonger leur durée de vie (qui ont le caractère d'immobilisations), ni les dépenses d'entretien courant, comptabilisées en charges au fur et à mesure de leur réalisation.

Ces dépenses sont comptabilisées soit distinctement du bien « sous-jacent » à l'actif en tant que composant, soit sous forme de provision pour gros entretien. Il n'est pas possible d'appliquer simultanément les deux méthodes.

Les travaux pouvant faire l'objet de provisions pour gros entretien ou grandes révisions sont notamment:

- peinture des façades, traitement, nettoyage (sauf ravalement avec amélioration qui est un composant séparé) ;

- la peinture des parties communes et menuiseries ;

Technique comptable

Constitution de la provision (pour le montant de la dotation annuelle)

Débit 6815. Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement

Crédit 1572. Provisions pour gros entretien ou grandes révisions

Reprise de la provision (pour le montant total de la provision lors de la réalisation des dépenses)

Débit 1572. Provisions pour gros entretien ou grandes révisions

Crédit 7815. Reprises sur provisions pour risques et charges de fonctionnement

COMPTE 1581. PROVISIONS POUR REMISE EN ÉTAT

Les dépenses de démantèlement, de transport de l'immobilisation et de remise en état du site (obligation de décontamination ou de dépollution par exemple) sont les coûts que l'organisme devra engager à l'issue de l'utilisation du bien ou du site. Ne sont pas comptabilisées ici les dépenses résultant d'une dégradation dite « progressive », c'est-à-dire constatée au fur et à mesure de l'exploitation de l'immobilisation, celles-ci sont en effet comptabilisées en charges.

Lorsque la dégradation est nécessaire à l'exploitation future de l'immobilisation et au bénéfice d'avantages économiques tout au long du cycle d'exploitation, celle-ci est considérée comme immédiate. Dès lors que ces coûts résultent d'une obligation légale ou réglementaire, ils font l'objet d'une comptabilisation sous forme de provision au compte 1581 « Provisions pour remise en état ». La contrepartie de la provision est portée à l'actif et est intégrée au coût d'acquisition de l'immobilisation concernée dès comptabilisation initiale de l'immobilisation. Ainsi, ces coûts viennent augmenter le coût de l'immobilisation concernée. Ainsi, l'étalement du coût de la dégradation immédiate s'effectue par le biais de l'amortissement de l'immobilisation. Lorsque les dépenses de remise en état sont réalisées, elles sont comptabilisées en charges et la provision est reprise.

Technique comptable**Comptabilisation initiale de l'immobilisation, à la date de réception**

- Débit du compte d'immobilisation corporelle concerné, pour le montant TTC ou HT
- Débit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)
- Crédit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

Constitution de la provision

- Débit du compte d'immobilisation corporelle concerné
- Crédit 1581. Provisions pour remise en état

Reprise de la provision, lors de la réalisation des dépenses de remise en état

- Débit 1581. Provisions pour remise en état
- Crédit 7815. Reprises sur provisions pour risques et charges

Lorsque que la dégradation n'est pas nécessaire à l'activité future de l'immobilisation, et dès lors que les coûts futurs de réparation résultent d'une obligation légale ou réglementaire (désamiantage par exemple), ils font l'objet d'une comptabilisation sous forme de provision au compte 1581 « Provisions pour remise en état ». Lorsque les dépenses de remise en état sont réalisées, elles sont comptabilisées en charges et la provision est reprise.

Technique comptable**Constitution de la provision**

- Débit 6815. Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement
- Crédit 1581. Provisions pour remise en état

Reprise de la provision, lors de la réalisation des dépenses de remise en état

- Débit 1581. Provisions pour remise en état
- Crédit 7815. Reprises sur provisions pour risques et charges

SOUS-SECTION 3 : Modalités de mise en œuvre de la comptabilisation des immobilisations par composants.

POINT D'ATTENTION PREALABLE

Conformément aux dispositions de la norme 6 « immobilisations corporelles » du recueil des normes comptables pour les établissements publics (RNCEP), la comptabilisation des immobilisations par composants **est une décision de gestion qui relève de la compétence de l'organe délibérant de l'organisme** et tient compte de sa situation propre.

L'organisme choisit cette méthode quand le rapport coût/avantages de la comptabilisation par composants lui est favorable. Cette méthode, complexe par nature, n'a pas vocation à s'adresser systématiquement à tous les organismes, notamment au regard du caractère généralement non marchand de leur activité et des modalités de financement des immobilisations, fondées principalement sur des subventions reçues.

Par ailleurs, les organismes qui ont déjà instauré la comptabilisation par composants doivent continuer à l'appliquer, **sauf décision contraire de l'organe délibérant**.

Il convient de noter que la comptabilisation par composants peut concerner l'intégralité des immobilisations corporelles d'un organisme, ou seulement une catégorie comptable d'actifs. Toutefois, dès lors que cette méthode par composants est envisagée, **elle doit être appliquée à l'intégralité des immobilisations corporelles appartenant à une même catégorie (ex : les bâtiments, le matériel industriel ...)**.

Dans le cas où les immobilisations relèvent de financements particuliers (financements externes notamment), l'application de la méthode des composants complexifie la comptabilisation de ces financements, qui doivent être repris symétriquement à hauteur de l'amortissement de l'actif financé. Dans le cas d'un actif décomposé, le financement doit être réparti entre les composants (répartition pondérée en fonction du pourcentage de financement global) et repris selon les différentes durées d'amortissement des éléments. Cette complexité supplémentaire doit être prise en compte lorsque l'organisme décide d'appliquer cette méthode.

Les méthodes comptables retenues par l'organisme font l'objet d'une information dans l'annexe des états financiers.

Section 1 : Définition de la notion de composant**Sous-section 1 : Critères de choix de la méthode de comptabilisation des composants.**

Lorsque des éléments composant un actif sont exploités de façon indissociable, un plan d'amortissement unique est retenu pour l'ensemble de ces éléments.

Cependant, si dès l'origine, un ou plusieurs de ces éléments ont chacun une utilisation significativement différente, chaque élément est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chacun est retenu. On parle alors de composants.

Si l'organisme choisit d'appliquer la méthode par composants, les éléments identifiables des immobilisations corporelles qui devront faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers seront comptabilisés séparément dès l'origine, puis lors de leurs remplacements. Ils ont chacun des durées d'utilisation significativement différentes et procurent des avantages économiques à l'organisme selon un rythme significativement différent. A ce titre, des taux et des modes d'amortissement propres leurs sont appliqués.

L'approche par composants concerne :

- les éléments à valeur unitaire élevée ;
- les éléments ayant des durées d'amortissement significativement différentes de la durée de l'immobilisation principale.

Exemple : acquisition d'un bâtiment, identifié dès l'origine comme une immobilisation décomposable, comportant 3 éléments : l'immobilisation principale ou structure, le composant toiture, et le composant fenêtres.

Sous-section 2 : Typologie des éléments d'un actif.

1) Les éléments pouvant être classés comme composants d'un actif

1-1) Les dépenses de remplacement²⁰ :

Le remplacement est le renouvellement d'un élément de l'actif immobilisé au cours du cycle de vie normale du bien. Le remplacement procure à l'immobilisation principale de nouveaux avantages économiques obtenus par l'utilisation effective de l'élément après son remplacement. L'amortissement débutera dès le remplacement de la pièce permettant l'utilisation du bien selon sa destination et suivant un plan d'amortissement spécifique.

Sont visés :

- les remplacements d'éléments prévus ou les dépenses accidentelles de remplacement d'éléments non planifiées ;
- le remplacement d'un élément dont l'utilisation a été plus intensive que l'immobilisation principale. Dans ce cas, la durée d'utilisation de cet élément devient plus courte que l'immobilisation principale.

La dépense de remplacement d'un élément identifié dès l'origine, conduit à comptabiliser un amortissement complémentaire afin de sortir du bilan l'ancien composant qui sera totalement amorti. Le nouveau composant suivra un nouveau plan d'amortissement dédié. Ce cas concerne les remplacements d'éléments à l'identique ainsi que les dépenses d'amélioration.

Ces dépenses sont comptabilisées à l'actif et se différencient des dépenses d'entretien courant qui sont comptabilisées en charges. Ces dernières n'augmentent ni la durée de vie de l'actif, ni ses conditions d'utilisation.

1-2) Les dépenses pour gros entretien et grandes révisions²¹ :

Les dépenses pour gros entretien ou grandes révisions s'inscrivent dans un programme pluriannuel d'entretien des immobilisations, en application de lois, règlements ou de pratiques constantes de l'organisme. Ces dépenses ont pour but d'assurer le bon état de fonctionnement des installations, de les entretenir sans en prolonger leur durée de vie.

Les dépenses pour gros entretien ou grandes révisions sont comptabilisées à l'actif, dès l'origine, en tant que composant si aucune provision pour gros entretien ou grandes révisions n'a été enregistrée au passif. Il n'est pas possible d'appliquer simultanément les deux méthodes.

Une fois la méthode de comptabilisation par composants choisie, elle devient préférentielle et irréversible. Les organismes soumis à l'impôt sur les sociétés (IS) peuvent privilégier la méthode des provisions pour des raisons fiscales.

2) Les éléments ne pouvant être classés comme composants d'un actif

2-1) Les dépenses d'entretien courant :

Les travaux de petites réparations, d'entretien courant, de maintenance, de remplacement à l'identique ou de remise en état correspondent à des dépenses récurrentes engagées pour maintenir les avantages économiques futurs que l'organisme attend de ses immobilisations. Elles n'augmentent pas la durée de vie du bien ni lui procurent une augmentation de son potentiel de service. De ce fait, elles sont comptabilisées en charges d'entretien au cours de l'exercice où elles sont encourues.

2-2) Les dépenses ultérieures immobilisables (DUI) :

Les critères d'immobilisation d'une dépense ultérieure se fondent sur l'acquisition de nouveaux avantages économiques ou d'un potentiel de service supplémentaire à l'organisme :

- allongement de la durée d'utilisation de l'actif,
- augmentation de la capacité d'utilisation,
- diminution du coût d'utilisation,
- amélioration substantielle de la qualité de la production.

Toute dépense ultérieure immobilisable est enregistrée à l'actif du bilan distinctement du bien principal « sous-jacent ». Elle suit un plan d'amortissement individuel. Le plan d'amortissement du bien principal n'est pas modifié.

²⁰ Les dépenses de remplacement sont également appelées composants de première catégorie.

²¹ Les dépenses pour gros entretien ou grandes révisions sont également appelées composants de deuxième catégorie.

Deux types de DUI sont concernés :

- **L'ajout d'un élément** à l'immobilisation principale entraîne un accroissement de sa valeur et permet à l'organisme de bénéficier de nouveaux avantages économiques. L'élément supplémentaire dont la valeur est estimée avec une fiabilité suffisante est comptabilisé indépendamment de l'actif sous-jacent et sera amorti selon un plan d'amortissement propre.

- **Les dépenses de gros travaux et de reconstruction** contribuent à l'allongement de la durée d'utilisation des immobilisations corporelles ou augmentent leur capacité d'utilisation. Elles doivent donc être considérées comme des dépenses ultérieures immobilisables et comptabilisées à l'actif de l'organisme. Si le bien « sous-jacent » est comptabilisé dès l'origine à son coût historique amorti ou à une valeur symbolique forfaitaire non révisable et que la dépense ultérieure de gros travaux est immobilisable, elle sera comptabilisée distinctement du bien principal « sous-jacent » et fera l'objet d'un plan d'amortissement distinct.

Section 2 : Modalités comptables de la méthode des composants

Les différentes modalités comptables attachées aux dépenses ultérieures dans le cas de brevets, logiciels, sites internet et immobilisations incorporelles et des biens historiques et culturels sont traitées dans les fascicules idoines de l'instruction comptable commune.

Sous section 1 : Identification des composants dès la mise en service du bien par décomposition de l'immobilisation principale.

Lors de la mise en service du bien, l'organisme appliquant la méthode des composants pour une catégorie d'actifs identifie les éléments qui revêtent un caractère immobilisable et qui doivent faire l'objet d'un remplacement à intervalles réguliers, selon un rythme significativement différent de la durée de vie totale de l'actif.

1) Identification des différents composants :

L'immobilisation principale est décomposée en fonction des différentes typologies des éléments de l'actif. Il convient de ne pas trop scinder un actif pour garder une vision économiquement cohérente. Ainsi, en règle générale, un actif peut être subdivisé en grands composants (par exemple : structure, toiture, chauffage et installations techniques). Par souci de cohérence, les différents composants sont imputés à partir de subdivisions de l'immobilisation principale. Un niveau trop fin de décomposition peut conduire à une perte de lisibilité des informations financières de l'organisme et complexifie le suivi comptable, notamment lors du suivi du financement associé. L'organisme doit garder un rapport coût/avantages favorable.

A titre d'exemple, le tableau suivant reprend des durées d'amortissement de certains composants, basées sur des données économiques d'utilisation qui peuvent être présentées et soumises à l'approbation de l'organe délibérant.

Table indicative des durées d'utilisation		
Catégories d'immobilisations	Libellés des composants	Durées d'amortissement
Agencements et aménagements de terrains nus	Aménagements lourds (terrassements)	50 ans
	Equipements techniques	10 ans
Travaux sur constructions	Structure	50 ans
	Toitures	30 ans
	Installations générales techniques	20 ans
Installations spécifiques acquises	Aménagements divers	10 ans

2) Critères de décomposition : durée d'utilisation propre, supérieure à 12 mois et valeur significative

Ces composants sont comptabilisés séparément dès l'acquisition de l'actif et amortis sur leurs durées d'utilisation propres.

Ils sont identifiés à partir de leur valeur unitaire significative stipulée sur les pièces justificatives qui sont conservées. Lors de son remplacement, le composant doit être sorti de l'actif selon sa valeur nette comptable (ie, valeur brute et amortissements constatés). Le nouvel élément est inscrit au bilan pour sa valeur d'acquisition et fait l'objet d'un plan d'amortissement dédié.

Sous-section 2 : identification des composants ultérieurement à la mise en service du bien par décomposition de l'immobilisation principale.

Cette situation résulte principalement d'un changement de méthode comptable (décision de gestion irrévocable de l'organe délibérant).

Conformément à l'application du fascicule 14 relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs de l'instruction comptable commune (cf. norme 14 du RNCEP), la décomposition de l'immobilisation principale ultérieurement à sa mise en service correspond à un changement de méthode comptable (dont l'effet est rétroactif).

Le compte de l'immobilisation principale sera retraité en contre-partie du compte de report à nouveau, excepté pour les organismes soumis à l'impôt. Pour ces derniers, ces opérations doivent être constatées en compte de résultat pour des raisons fiscales (cf. modalités comptables détaillées dans le fascicule 14).

Plusieurs méthodes permettent de définir les valeurs nettes comptables des éléments composant l'immobilisation principale :

1.) Méthode de reconstitution du coût historique amorti :

Cette méthode, rétrospective, consiste à reconstituer le coût réel historique des composants et le montant des amortissements qui auraient dû être appliqués. Pour comptabiliser à l'actif la valeur nette comptable des composants, il est nécessaire de rechercher les factures d'origine ou afférentes au dernier remplacement et de recalculer les amortissements à partir des dates de mise en service et des durées d'utilisation du composant.

S'il est impossible d'identifier les factures d'origine, l'organisme peut décomposer la valeur brute de l'immobilisation principale en fonction de données techniques afin de répartir le coût initial global entre les différents composants. Chaque composant identifié a posteriori devra faire l'objet d'un plan d'amortissement propre sur la durée d'utilisation déterminée.

Exemple A :

Une immobilisation de 1 000 000 € est acquise le 1^{er} janvier N et amortie sur 20 ans à hauteur de 50 000 € par an. A noter que cet exemple ne prend pas en compte un éventuel financement de l'actif par un tiers. Dans l'hypothèse où le bien acquis aurait été financé par un financement externe de l'actif (FEA), il conviendrait, en plus de la technique comptable développée ci-après, de reprendre les FEA concernés et de les ventiler selon la décomposition de l'actif envisagée.

Le conseil d'administration de l'établissement décide d'appliquer, à compter de l'exercice N+4, la méthode des composants. Par délibération, l'organe délibérant fixe le seuil de significativité des composants à 5 000 €. En application de la norme 14 du RNCEP, relative aux changements de méthode comptable, le compte de l'immobilisation principale est retraité en N+4 en 2 éléments différents (bien principal, composant). Une information dédiée sera portée en annexe des comptes N+4.

L'organisme identifie en N+4 un composant d'une valeur brute de 150 000 € dont le remplacement est prévu en N+8 (amortissement achevé au 31/12/N+7).

1) Calcul des nouveaux plans d'amortissement des composants en reconstituant l'historique depuis le 01/01/N :

Le total des amortissements de l'immobilisation non décomposée comptabilisés entre N et N+3 s'élève à 200 000 €, soit 50 000 € par an.

Les factures des deux éléments permettent de reconstituer les valeurs brutes d'origine :

Composant : Valeur brute : 150 000 € et durée d'amortissement 8 ans (12,5%) (de N à N+7).

Bien principal : Valeur brute : 850 000 € et durée d'amortissement 20 ans (5%).

Amortissement du composant entre N et N+3 : $150\,000 \times 12,5\% \times 4 = 75\,000$ €

Amortissement du bien principal entre N et N+3 : $850\,000 \times 5\% \times 4 = 170\,000$ €

2) Retraitement comptable de l'immobilisation en N+4 au titre du changement de méthode comptable en application du fascicule relatif à la norme 14 (hors établissement soumis à IS)

Sortie de l'immobilisation en balance d'entrée (01/01/N+4) selon la situation arrêtée au 31/12/N+3

Débit 119 « Report à nouveau » : 1 000 000 €

Crédit 21X « Immobilisation corporelle principale » : 1 000 000 €

Sortie des amortissements :

Débit 28X « amortissement des immobilisations corporelles » : 200 000 €

Crédit 110 « Report à nouveau » : 200 000 €

Comptabilisation de l'immobilisation décomposée au 01/01/N+4

Débit 21X1 « Immobilisation principale » : 850 000 €

Débit 21X2 « Composant » : 150 000 €

Crédit 110 « Report à nouveau » : 1 000 000 €

Comptabilisation de la reconstitution des amortissements de l'actif décomposé (reprise entre le 01/01/N et le 01/01/N+4) :

Débit 119 « Report à nouveau » : 245 000 €

Crédit 28X1 « amortissement des immobilisations corporelles- bien principal » : 170 000 €

Crédit 28X2 « amortissement des immobilisations corporelles - composant » : 75 000 €

A compter du 01/01/N+4 les amortissements à comptabiliser chaque année s'élèveront pour le composant à 150 000 X 12,5 % soit 18 750 €, et pour le bien principal à 850 000 € X 5 %, soit 42 500 € de dotation annuelle.

Comptabilisation des dotations annuelles (à partir de N+4) bien principal :

Débit 68X « dotations aux amortissements sur immobilisations » : 42 500 €

Crédit 28X1 « amortissement des immobilisations corporelles- bien principal » : 42 500 €

Comptabilisation des dotations annuelles (de N+4 à N+7) composant :

Débit 68X « dotations aux amortissements sur immobilisations » : 18 750 €

Crédit 28X2 « amortissement des immobilisations corporelles - composant » : 18 750 €

Exemple B:**L'exemple B reprend l'exemple A, en y intégrant le financement externe de l'actif (FEA) par un tiers avant sa décomposition, et les régularisations du financement postérieurement à leur décomposition.**

Une immobilisation de 1 000 000 € est acquise le 1^{er} janvier N et amortie sur 20 ans à hauteur de 50 000 € par an. Le bien acquis a été financé par l'État à hauteur de 40 % avant la décomposition de l'actif. Lors de la décomposition de l'actif, le pourcentage de financement externe sera ventilé selon la décomposition de l'actif envisagée.

Le conseil d'administration de l'établissement décide d'appliquer, à compter de l'exercice N+4, la méthode des composants. Par délibération, l'organe délibérant fixe le seuil de significativité des composants à 5 000 €. En application de la norme 14, relative aux changements de méthode comptable, le compte de l'immobilisation principale est retraité en N+4 en 2 éléments différents (bien principal, composant). Une information dédiée sera portée en annexe des comptes N+4.

L'organisme identifie en N+4 un composant d'une valeur brute de 150 000 € dont le remplacement est prévu en N+8 (amortissement achevé au 31/12/N+7).

1) Calcul des nouveaux plans d'amortissement des composants en reconstituant l'historique depuis le 01/01/N :

Le total des amortissements de l'immobilisation non décomposée comptabilisés entre N et N+3 s'élève à 200 000 €, soit 50 000 € par an.

Les factures des deux éléments permettent de reconstituer les valeurs brutes d'origine :

Composant : Valeur brute : 150 000 € et durée d'amortissement 8 ans (12,5%) (de N à N+7).

Bien principal : Valeur brute : 850 000 € et durée d'amortissement 20 ans (5%).

Amortissement du composant entre N et N+3 : $150\,000 \times 12,5\% \times 4 = 75\,000 \text{ €}$

Amortissement du bien principal entre N et N+3 : $850\,000 \times 5\% \times 4 = 170\,000 \text{ €}$

Le bien principal et le composant sont financés par FEA à hauteur de 40 %.

2) Retraitement comptable de l'immobilisation au 01/01/N+4 au titre du changement de méthode comptable en application du fascicule relatif à la norme 14 (hors établissement soumis à IS):

– *Sortie de l'immobilisation en balance d'entrée N+4 (01/01/N+4) selon la situation arrêtée au 31/12/N+3 et du financement associé à hauteur de 40 % :*

Débit 119 « Report à nouveau » : 600 000 €

Débit 104131 « Financement des autres actifs – État » : 400 000 €

(1 000 000 x 40 % = financement externe à hauteur de 40%)

Crédit 21X « Immobilisation principale » : 1 000 000 €

– *Sortie des amortissements et du financement associé à hauteur de 40 % :*

Débit 28X « amortissement des immobilisations corporelles » : 200 000 €

Crédit 104931 « Reprise au résultat du financement des autres actifs - État » : 80 000 €

(200 000 x 40 % = financement externe à hauteur de 40%)

Crédit 110 « Report à nouveau » : 120 000 €

Comptabilisation de l'immobilisation décomposée au 01/01/N+4 et du financement associé ventilé entre l'immobilisation principale et le composant :

Financement externe de l'immobilisation principale : 40% x 850 000 € = 340 000 €

Financement externe du composant : 40% x 150 000 € = 60 000 €

Débit 21X1 « Immobilisation principale » : 850 000 €
 Crédit 1041311 « Financement des autres actifs – État - immobilisation principale » : 340 000 €
 Crédit 110 « Report à nouveau » : 510 000 €
 Débit 21X2 « Composant » : 150 000 €
 Crédit 1041312 « Financement des autres actifs – Etat - composant » : 60 000 €
 Crédit 110 « Report à nouveau » : 90 000 €

Comptabilisation de la reconstitution des amortissements de l'actif décomposé (reprise entre le 01/01/N et le 01/01/N+4) et du financement associé :

La reprise des financements rattachés au bien principal et au composant se fait à hauteur de 40% des dotations annuelles d'amortissement, conformément aux modalités comptables inscrites dans le fascicule n° 20 relatif aux financements externes de l'actif.

- Reprise du financement rattaché au bien principal entre N et N+3 : $(850\,000 \times 5\% \times 4 \times 40\% = 68\,000\text{ €})$

Débit 119 « Report à nouveau » : 102 000 €
 Débit 1049311 « Reprise au résultat du financement des autres actifs - Etat - bien principal » : 68 000 €
 Crédit 28X1 « amortissement des immobilisations corporelles - bien principal » : 170 000 €

- Reprise du financement rattaché au composant entre N et N+3 : $(150\,000 \times 12,5\% \times 4 \times 40\% = 30\,000\text{ €})$

Débit 119 « Report à nouveau » : 45 000 €
 Débit 1049312 « Reprise au résultat du financement des autres actifs - Etat - composant » : 30 000 €
 Crédit 28X2 « amortissement des immobilisations corporelles - composant » : 75 000 €

A compter du 01/01/N+4 les amortissements à comptabiliser chaque année s'élèveront pour le composant à $150\,000 \times 12,5\%$ soit 18 750 €, et pour le bien principal à $850\,000 \times 5\%$ soit 42 500 € de dotation annuelle. Il convient de comptabiliser le financement associé à hauteur de 40 %, conformément aux modalités comptables inscrites dans le fascicule relatif aux financements externes de l'actif.

Comptabilisation des dotations annuelles (de N+4 à N+7) composant :

Débit 68X « dotations aux amortissements sur immobilisations » : 18 750 €
 Crédit 28X2 « amortissement des immobilisations corporelles » : 18 750 €

Reprise du financement du composant à hauteur du % de financement : $(18\,750 \times 40\% : 7\,500\text{ €})$

Débit 1049312 « Reprise au résultat du financement des autres actifs - Etat - composant » : 7 500 €
 Crédit 78131 « reprises sur amortissements, dépréciations et provisions-produits de fonctionnement – quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - composant » : 7 500 €

Comptabilisation des dotations annuelles (à partir de N+4) bien principal :

Débit 68X « dotations aux amortissements sur immobilisations » : 42 500 €
 Crédit 28X1 « amortissement des immobilisations corporelles » : 42 500 €

Reprise du financement du bien principal à hauteur du % de financement : $(42\,500 \times 40\% : 17\,000\text{ €})$

Débit 1049311 « Reprise au résultat du financement des autres actifs - Etat - bien principal » : 17 000 €
 Crédit 78132 « reprises sur amortissements, dépréciations et provisions-produits de fonctionnement- quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – bien principal » : 17 000 €

2) Méthode de ré-allocations des valeurs comptables :

Cette méthode est à la fois rétrospective pour la reconstitution des composants et prospective pour le calcul des amortissements.

Elle consiste à ventiler la valeur nette comptable globale de l'actif entre les différents composants, et à définir de nouveaux plans d'amortissements individuels, calculés sur la durée de vie résiduelle de chacun des composants. Les immobilisations totalement amorties ne sont pas reconstituées.

Exemple :

Une immobilisation de 1 000 000 € est acquise le 1^{er} janvier N et amortie sur 20 ans à hauteur de 50 000 € par an. A noter que cet exemple ne prend pas en compte un éventuel financement de l'actif par un tiers. Dans l'hypothèse où le bien acquis aurait été financé par un FEA, il conviendrait, en plus de la technique comptable développée ci-après, de reprendre les FEA concernés et de les ventiler selon la décomposition de l'actif envisagée.

Le conseil d'administration de l'établissement décide d'appliquer, à compter de l'exercice N+4, la méthode des composants. Par délibération, l'organe délibérant fixe le seuil de significativité des composants à 5 000 €. En application de la norme 14, relative aux changements de méthode comptable, le compte de l'immobilisation principale est retraité en N+4 en 2 éléments différents (bien principal, composant). Une information dédiée sera portée en annexe des comptes N+4.

L'organisme identifie en N+4 un composant d'une valeur brute de 150 000 € dont le remplacement est prévu en N+8 (amortissements finis au 31/12/N+7).

1) Ventilation de la valeur nette comptable de l'immobilisation principale en date du 01/01/N+4 entre le bien principal et le composant :

Le total des amortissements comptabilisés entre N et N+3 s'élève à 200 000 €, soit 50 000 € par an. La VNC de l'immobilisation principale s'élève au 01/01/N+4 à 800 000 € (1 000 000 € - 200 000 €)

Ventilation de la VNC composant : $(150\ 000 / 1\ 000\ 000) \times 800\ 000 = 120\ 000\ €$ (valeur du composant / valeur initiale totale de l'immobilisation non décomposée) X VNC avant décomposition.

Ventilation de la VNC bien principal : $800\ 000 - 120\ 000 = 680\ 000\ €$ (VNC avant décomposition - VNC composant)

2) Retraitement comptable de l'immobilisation au 01/01/N+4 au titre du changement de méthode comptable en application du fascicule relatif à la norme 14 (hors établissement soumis à l'IS)

- *Sortie de l'immobilisation en balance d'entrée (01/01/N+4) selon la situation arrêtée au 31/12/N+3 :*

Débit 119 « Report à nouveau » : 1 000 000 €
Crédit 21X « Immobilisation principale » : 1 000 000 €

Débit 28X « amortissement des immobilisations corporelles » : 200 000 €
Crédit 110 « Report à nouveau » : 200 000 €

- *Comptabilisation des VNC des composants au 01/01/N+4 :*

Débit 21X1 « Immobilisation principale » : 680 000 €
Débit 21X2 « Composant » : 120 000 €
Crédit 110 « Report à nouveau » : 800 000 €

A compter du 01/01/N+4 les amortissements à comptabiliser chaque année s'élèveront pour le composant à 120 000 € X 25 % (4 ans, soit la durée de vie restant du composant à compter de la date de décomposition de l'actif) soit 30 000 €, et pour le bien principal à 680 000 € X 5 % soit 34 000 €.

Comptabilisation des dotations annuelles (de N+4 à N+7) composant :

Débit 68X « dotations aux amortissements sur immobilisations » : 30 000 €
Crédit 28X2 « amortissement des immobilisations corporelles » : 30 000 €

Comptabilisation des dotations annuelles (à partir de N+4) bien principal :

Débit 68X « dotations aux amortissements sur immobilisations » : 34 000 €
Crédit 28X1 « amortissement des immobilisations corporelles » : 34 000 €

FASCICULE N° 7 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES (CF. NORME 7)

Le présent fascicule traite des immobilisations financières des organismes. Sont concernées les participations, les créances rattachées à ces participations et des autres immobilisations financière.

La comptabilisation d'une immobilisation financière intervient à la date à laquelle les droits qu'elle confère sont obtenus. Cette date correspond généralement à la date du versement des fonds à l'entité émettrice ou au vendeur de cet actif.

Les modalités d'évaluation des immobilisations financières sont définies dans la norme 7.

Les comptes de classes 2 sont normalement débiteurs à l'exception des comptes à racine 28 et 29.

Les comptes de classe 1 sont normalement créditeurs.

Les informations à mentionner dans l'annexe des comptes sont présentées au sein du fascicule dédié aux états financiers de la norme 1.

SOUS-SECTION 1 : COMMENTAIRES DES COMPTES

COMPTE 17. DETTES RATTACHÉES À DES PARTICIPATIONS

Ce compte enregistre au passif du bilan notamment les dettes d'un établissement au sein d'un GIE (groupement d'intérêt économique), d'un GIP (groupement d'intérêt public) ou d'une filiale.

Le compte 17 est subdivisé comme suit :

- 171. Dettes rattachées à des participations (groupe)
- 174. Dettes rattachées à des participations (hors groupe)
- 178. Dettes rattachées à des sociétés en participation²²

Technique comptable

Comptabilisation des dettes

Débit subdivision intéressée du compte 45. Comptabilités distinctes rattachées

Crédit subdivision intéressée du compte 17. Dettes rattachées à des participations

COMPTE 26. PARTICIPATIONS ET CREANCES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS

Comptablement, constituent des participations, les droits détenus par l'organisme sur d'autres entités, matérialisés ou non par des titres, dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'établissement.

Il en résulte soit une prise de contrôle, soit une prise de participation :

– prise de contrôle : le détenteur de titres désire dans ce cas exercer une influence déterminante sur la gestion de la société concernée, par l'intermédiaire de représentants dans les organes de gestion (gérants ou administrateurs) ;

– prise de participation : le détenteur des titres recherche dans ce cas la création de liens durables avec la société émettrice dans le but d'obtenir des avantages divers, particulièrement d'ordre économique, par exemple des relations commerciales privilégiées.

Dans le cadre prévus par ses textes institutifs, un organisme peut prendre des participations financières , voire même créer des filiales.

Juridiquement (cf. code de commerce), lorsqu'un établissement possède plus de la moitié du capital d'une société, la seconde est considérée comme *filiale* de la première. A l'inverse, lorsque l'établissement possède une fraction du capital comprise entre 10% et 50%, le premier est considéré comme ayant une *participation* dans la seconde.

Ainsi, la définition des titres de participation renvoie, en pratique aux notions de « filiales » et de « participation » retenues par le code de commerce. Néanmoins, elle englobe également certains titres, qui représentant moins de 10 % du capital de l'entité tiers, sont détenus de manière durable et permettent d'exercer une certaine influence.

²² Voir commentaire du compte 268.

Le compte 26 présente les subdivisions suivantes :

- 261. Titres de participation
 - 2611. Actions
 - 2618. Autres titres
 - 266. Autres formes de participation
 - 267. Créances rattachées à des participations
 - 2671. Créances rattachées à des participations (groupe)
 - 2674. Créances rattachées à des participations (hors groupe)
 - 2675. Versements représentatifs d'apports non capitalisés (appels de fonds) (compte spécifique aux EPIC et aux EPNEFPA)
 - 2676. Avances consolidables
 - 2677. Autres créances rattachées à des participations
 - 2678. Intérêts courus
 - 268. Créances rattachées à des sociétés en participation
 - 2681. Principal
 - 2688. Intérêts courus
 - 269. Versement à effectuer sur titres de participation non libérés
- Le compte 265 dédié aux parts dans des entreprises liées et créances sur des entreprises liées (filiale) n'est pas abordé dans le présent fascicule.

COMPTE 261. TITRES DE PARTICIPATION

Ce sont les titres dont la possession durable permet d'exercer une certaine influence sur la société émettrice de titres ou d'en assurer le contrôle (actions, parts sociales, etc.).

Les modalités d'évaluation (évaluation initiale, et évaluation à la date de clôture) des immobilisations financières sont définies dans la norme 7.

Technique comptable

Cas 1 : Acquisition à titre onéreux

Acquisition des titres

- Débit 261x. Titres de participation
- Crédit 404. Fournisseurs d'immobilisations
- et
- Débit 404. Fournisseurs d'immobilisations
- Crédit du compte de classe 5 concerné

Cession des titres

=> Enregistrement de la cession, pour le montant de la cession

- Débit 462. Créances sur cessions d'immobilisations
- Crédit 756. Produits des cessions d'éléments d'actif

=> Enregistrement de l'encaissement

- Débit du compte de classe 5 concerné
- Crédit 462. Créances sur cessions d'immobilisations

=> Sortie du bilan, pour la valeur d'acquisition

- Débit 656. Valeur comptable des éléments d'actif cédés
- Crédit 261x. Titres de participation

Les éventuelles dépréciations qui auraient pu être constituées sont reprises selon la technique décrite, infra, au compte 296 « Dépréciation des participations et créances rattachées à des participations ».

Cas 2a : Participation reçue à titre gratuit – Financement de l'État.

Acquisition des titres

- Débit 261x. Titres de participation
- Crédit 1041x Valeurs initiales des financements rattachés à des actifs – État

Cession des titres**=> Enregistrement de la cession, pour le montant de la cession**

Débit 462. Créances sur cessions d'immobilisations
 Crédit 756. Produits des cessions d'éléments d'actif

=> Sortie de la participation du bilan, pour la valeur d'acquisition

Débit 656. Valeur comptable des éléments d'actif cédés
 Crédit 261x. Titres de participation

=> Sortie du financement du bilan

Débit 1041x. Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - État
 Crédit 1049x. Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - État

=> Reprise du financement au compte de résultat pour son montant net

Débit 1049x. Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – État
 Crédit 7863. Quote part reprise au résultat des financements rattachées à des actifs

Cas 2b : Participation reçue à titre gratuit – Financement provenant de tiers autre que l'Etat.**Acquisition des titres**

Débit 261x. Titres de participation
 Crédit 1341x. Valeur initiale des financements rattachés à des actifs – Tiers autres que l'État

Cession des titres**=> Enregistrement de la cession, pour le montant de la cession**

Débit 462. Créances sur cessions d'immobilisations
 Crédit 756. Produits des cessions d'éléments d'actif

=> Sortie de la participation du bilan, pour la valeur d'acquisition

Débit 656. Valeur comptable des éléments d'actif cédés
 Crédit 261x. Titres de participation

=> Sortie du financement du bilan

Débit 1341x. Valeur initiale des financements rattachés à des actifs – Tiers autres que l'État
 Crédit 1349x. Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – Tiers autres que l'État

=> Reprise du financement au compte de résultat pour son montant net

Débit 1349x. Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – Tiers autres que l'État
 Crédit 7863. Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs

Les éventuelles dépréciations qui auraient pu être constituées sont reprises selon la technique décrite, infra, au compte 296 « Dépréciation des participations et créances rattachées à des participations ». Parallèlement, les financements associés (enregistrés aux subdivisions concernées du compte 104 ou 134) sont reconstitués comme indiqué supra (pour plus de détail, voir la technique comptable dans le fascicule immobilisations corporelles).

Cas 3 : Acquisition par voie d'échange

Les opérations d'échange de titres sont comptabilisées comme une cession de titres remis en échange, suivie de l'acquisition des titres reçus en échange. Les modalités de comptabilisation sont identiques à celles prévues au cas 1, hors, le cas échéant, opérations de trésorerie (possibilité de compensation partielle en cas d'échange non financièrement égalitaire).

COMPTE 266. AUTRES FORMES DE PARTICIPATION

Ce compte concerne plus particulièrement les apports faits par des établissements à des GIE (groupement d'intérêt économique), à des GIP (groupement d'intérêt public) ou à d'autres groupements de même nature.

Technique comptable• **Apports en numéraire**

Débit 266. Autres formes de participation
 Crédit du compte de classe 5

• **Apports en nature ou en industrie**

1^{er} cas : si le bien en figure pas dans la convention constitutive du GIP/GIE, le bien apporté est évalué à la valeur nette comptable

=> Le bien figure pour sa valeur nette comptable au débit du compte approprié de la classe 2.

Remise du bien au GIP/GIE : Ecritures de sortie du bilan de l'organisme apporteur

Débit 656. Valeur comptable des éléments d'actif cédés

Crédit du compte de classe 2 intéressé

Comptabilisation de l'apport fait au GIP/GIE :

Débit 266. Autres formes de participation

Crédit 756. Produits des cessions d'éléments d'actif

=> Si ce bien est amortissable : figurent au débit du compte approprié de la classe 2 la valeur nette comptable du bien et au crédit du compte 28 d'amortissement des immobilisations, le montant des amortissements.

Remise du bien au GIP/GIE :

Débit 266. Autres formes de participation

Débit du compte d'amortissement (subdivision intéressée du compte 28) pour le montant des amortissements à la date de l'apport

Crédit du compte d'immobilisations intéressé, pour la valeur brute du bien

Les éventuelles dépréciations qui auraient pu être constituées sont reprises selon la technique décrite, infra, au compte 296 « Dépréciation des participations et créances rattachées à des participations ».

2^o cas : le bien est évalué à une valeur d'apport figurant dans la convention constitutive du GIP/GIE, différente de sa valeur nette comptable²³

=> Si ce bien fait l'objet d'un amortissement, il faut constater sa valeur nette comptable :

Remise du bien :

Débit 656. Valeur comptable des éléments d'actif cédés

Crédit du compte d'immobilisations intéressé, pour la valeur brute du bien

Débit du compte d'amortissement (subdivision intéressée du compte 28) pour le montant des amortissements à la date de l'apport

Comptabilisation de l'apport fait au GIP/GIE :

Débit 266. Autres formes de participation

Crédit 756. Produits des cessions d'éléments d'actif, pour la valeur d'apport

Le compte 656 « Valeur comptable des éléments d'actif cédés » enregistre la sortie du bien à sa valeur nette comptable.

Le compte 756 « Produits des cessions d'éléments d'actif » enregistre la remise à la valeur précisée dans la convention constitutive.

Les éventuelles dépréciations qui auraient pu être constituées sont reprises selon la technique décrite infra au compte 296 « Dépréciation des participations et créances rattachées à des participations ».

COMPTE 267. CRÉANCES RATTACHÉES À DES PARTICIPATIONS

Les créances rattachées à des participations représentent les créances nées à l'occasion de prêts ou d'avances octroyés à des entreprises ou groupements dans lesquelles le prêteur détient une participation (c'est-à-dire des titres de participation et autres formes de participation).

COMPTE 2671. CRÉANCES RATTACHÉES À DES PARTICIPATIONS (GROUPE)

Sont comptabilisés au compte 2671 les prêts à long ou moyen terme consentis aux filiales que l'établissement a été autorisé à créer ou à acquérir.

Technique comptable**Constataion du prêt consenti**

Débit 2671. Créances rattachées à des participations (groupe)

Crédit compte de tiers

Versement du prêt

Débit compte de tiers

Crédit compte de classe 5

²³ Écritures identiques au cas précédent ; seul le montant est modifié.

Remboursement du prêt par le tiers à l'organisme

Débit compte de classe 5

Crédit compte de tiers

Puis réduction ou annulation de la créance

Débit compte de tiers

Crédit 2671. Créances rattachées à des participations (groupe)

COMPTE 2674. CRÉANCES RATTACHÉES À DES PARTICIPATIONS (HORS GROUPE)

Sont comptabilisés au compte 2674 les prêts à long ou moyen terme consentis à des sociétés dans lesquelles l'établissement détient une participation.

La technique comptable est identique à celle du compte 2671.

COMPTE 2675. VERSEMENTS REPRESENTATIFS D'APPORTS NON CAPITALISÉS (APPELS DE FONDS)**Spécificité des EPIC et des EPNEFPA**

Il s'agit du cas où la souscription à une partie du capital d'une société entraîne ultérieurement, pour le souscripteur, des versements obligatoires de fonds supplémentaires qui ne sont pas inscrits au capital de cette société. Il en est ainsi, par exemple en matière immobilière.

COMPTE 2676. AVANCES CONSOLIDABLES

Les avances consolidables au sens financier sont des fonds :

– ayant pour l'entité qui les a reçus le caractère de capitaux permanents et destinés à être ultérieurement capitalisés ;

- pour les organismes sans capital, ces avances sont la contrepartie de droits dans l'entité bénéficiaire de l'avance (les avances versées à un groupement d'intérêt public (GIP) sans échéance de remboursement définie constituent des avances consolidables).

Exemple : les avances assurant le financement permanent d'un GIE en complément d'un capital social inexistant ou insuffisant.

Technique comptable**Constatation de l'avance**

Débit 2676. Avances consolidables

Crédit 458. Opérations faites en commun ou en groupement (GIE, GCS, GIP)

COMPTE 2677. AUTRES CRÉANCES RATTACHÉES À DES PARTICIPATIONS

Sont comptabilisées au compte 2677 les créances rattachées à des participations autres que celles comptabilisées aux comptes 2671, 2674 et 2676. Il s'agit par exemple des dividendes à recevoir qui correspondent à des revenus acquis mais non encore encaissés. L'établissement détenteur les comptabilise dès la décision de distribution prise par l'assemblée de la société émettrice.

Technique comptable**Constatation de la créance**

Débit 2677. Autres créances rattachées à des participations

Crédit 761. Produits de participation

Recouvrement de la créance

Débit du compte de classe 5.

Crédit 2677. Autres créances rattachées à des participations

COMPTE 2678. INTÉRÊTS COURUS

Ce compte est destiné à recevoir les intérêts courus non échus sur titres immobilisés (créances rattachées, versements ou avances) imputées au compte 26x. Participations et créances rattachées à des participations.

Les intérêts courus à la date de clôture de l'exercice constituent des produits à recevoir à rattacher au compte de titres immobilisés 2678 par le crédit du compte de revenu 761x - Produits de participation.

Technique comptable**En fin d'exercice, constatation des intérêts courus non échus se rapportant à l'exercice N**

Débit 2678. Intérêts courus

Crédit 761x. Produit de participation

Écritures à l'échéance, en N+1**Constatation des intérêts courus**

Débit 463. Autres débiteurs divers, ou autre compte de tiers intéressé

Crédit 2678. Intérêts courus, pour la part des intérêts courus non échus constatés à la fin de l'exercice précédent (N)

Crédit 761x. Produit de participation, pour la part de l'exercice (N+1)

Encaissement des intérêts

Débit du compte de classe 5

Crédit 463. Autres débiteurs divers, ou autre compte de tiers intéressé

COMPTE 268. CRÉANCES RATTACHÉES À DES SOCIÉTÉS EN PARTICIPATION

La société en participation (SEP) est une structure n'ayant **pas de personnalité juridique**. Elle n'est pas immatriculée et ne peut donc disposer d'un patrimoine en son nom propre. Néanmoins, la création d'une SEP, comme toute société, implique la mise en commun par les associés de biens ou de leur industrie. D'où l'obligation d'y faire des apports ; mais la SEP, n'ayant pas la personnalité morale, ne peut avoir de capital. En conséquence, qu'il y ait apports en nature, en numéraire ou en industrie, les associés ne peuvent en transférer la propriété à la SEP.

En tant qu'entité produisant des comptes, on distingue dans une SEP :

- l'entité gérante associée qui produit ses propres comptes et tient la comptabilité de la SEP ;
- le(s) entité(s) associée(s) qui produit (sent) leurs propres comptes.

Un établissement public national ne peut être gérant d'une SEP. Cependant, son texte institutif peut l'autoriser à prendre des participations dans ce type de société. D'une manière générale, le conseil d'administration de l'établissement doit ensuite adopter une délibération autorisant ces opérations.

Technique comptable

Principales écritures comptables générées dans la comptabilité d'une entité associée par l'activité d'une société en participation :

Mise à disposition de fonds par les participants à la SEP

Débit 458. Opérations faites en commun ou en groupement (GIE, GCS, GIP)

Crédit compte de classe 5.

Acquisition d'une immobilisation pour le compte de la SEP

L'acquisition d'un bien est traitée comme une immobilisation ordinaire (le gérant étant généralement le propriétaire apparent du bien). Cependant, les autres participants détiennent un droit sur le bien (l'acquisition est réputée indivise entre les membres de la SEP).

Débit 268. Créances rattachées à des sociétés en participation

Crédit 458. Opérations faites en commun ou en groupement (GIE, GCS, GIP)

Amortissements d'une immobilisation

A la clôture de l'exercice comptable, les écritures de dotations aux amortissements classiques vont être enregistrées dans la comptabilité du gérant. La quote-part d'amortissements revenant aux participants doit également être constatée dans les comptabilités des entités associées.

Débit compte 458. Opérations faites en commun ou en groupement (GIE, GCS, GIP)

Crédit compte 268. Créances rattachées à des sociétés en participation.

Enregistrement des opérations courantes de la SEP

Les opérations courantes sont comptabilisées dans la comptabilité du gérant.

Constatation et partage du résultat de la SEP

A la clôture de l'exercice, le résultat doit être réparti entre les participants à la société en participation (SEP). Cette répartition doit être réalisée avant le 28/02/N+1.

Lorsqu'il s'agit d'un bénéfice :

Débit 458. Opérations faites en commun ou en groupement (GIE, GCS, GIP)
Crédit 755. Quote-part du résultat sur opérations faites en commun

Lorsque le résultat se solde par une perte :

Débit 655. Quote-part du résultat sur opérations faites en commun
Crédit 458. Opérations faites en commun ou en groupement (GIE, GCS, GIP)

COMPTE 269. VERSEMENTS RESTANT À EFFECTUER SUR TITRES DE PARTICIPATION NON LIBÉRÉS

Est comptabilisée sous ce compte la partie non encore libérée des titres de participation acquis par l'entreprise lors de la création ou d'une augmentation du capital de la société émettrice.

Technique comptable

Acquisition de titres de participation non libérés

Débit 261. Titres de participation
Crédit 269. Versements à effectuer sur titres de participation non libérés

Versement du capital restant

Débit 269. Versements à effectuer sur titres de participation non libérés
Crédit compte de classe 5

COMPTE 27. AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES

Les autres immobilisations financières comprennent :

- les titres, autres que les titres de participation, que l'établissement n'a pas l'intention ou la possibilité de revendre à bref délai ;
- les prêts, c'est-à-dire des fonds versés à des tiers en vertu de dispositions contractuelles, par lesquelles l'établissement s'engage à transmettre à des personnes physiques ou morales l'usage des moyens de paiement pendant un certain temps ;
- les créances assimilables à des prêts (dépôts et cautionnements versés notamment).

Le compte 27 présente les subdivisions suivantes :

- 271. Titres immobilisés autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille (droit de propriété)
 - 2711. Actions
 - 2718. Autres titres
- 272. Titres immobilisés (droits de créance)
 - 2721. Obligations
 - 2722. Bons
 - 2728. Autres
- 273. Titres immobilisés de l'activité de portefeuille
- 274. Prêts
 - 2741. Prêts participatifs²⁴
 - 2742 Prêts aux associés²⁵
 - 2743. Prêts au personnel
 - 2744. Prêts étudiants
 - 2748. Autres prêts
- 275. Dépôts et cautionnements versés
 - 2751. Dépôts
 - 2755. Cautionnements
- 276. Autres créances immobilisées
 - 2761. Créances diverses
 - 2768. Intérêts courus
 - 27682. Sur titres immobilisés (droits de créance)
 - 27684. Sur prêts
 - 27685. Sur dépôts et cautionnements
 - 27688. Sur créances diverses

²⁴ Opérations relatives aux filiales non détaillées dans la présente instruction.

²⁵ Idem 2

277. Actions propres ou parts propres²⁶
 2771. Actions propres ou parts propres
 2772. Actions propres ou parts propres en voie d'annulation
 279. Versements restant à effectuer sur titres immobilisés non libérés

COMPTE 271. TITRES IMMOBILISÉS AUTRES QUE LES TITRES IMMOBILISÉS DE L'ACTIVITÉ DE PORTEFEUILLE (DROIT DE PROPRIÉTÉ)

Titres représentatifs de parts de capital (actions, parts de sociétés...) que l'établissement a l'intention de conserver durablement ou qu'il n'a pas la possibilité de revendre à bref délai. Leur détention ne permet pas d'exercer une influence sur l'émetteur.

Pour la technique comptable associée à ces titres, voir le commentaire du compte 261.

COMPTE 272. TITRES IMMOBILISÉS (DROITS DE CRÉANCE)

Titres représentatifs de placement à long terme que l'établissement a l'intention de conserver durablement ou qu'il n'a pas la possibilité de revendre à bref délai. Il s'agit par exemple des obligations, bons, etc.

Pour la technique comptable associée, voir le commentaire du compte 261.

Les comptes 271 et 272 décrivent des valeurs dont l'aliénation est subordonnée à certaines conditions, notamment les valeurs grevées d'affectation spéciale.

COMPTE 273. TITRES IMMOBILISÉS DE L'ACTIVITÉ DE PORTEFEUILLE

Les titres immobilisés de l'activité de portefeuille sont des titres destinés à l'activité de portefeuille de l'entité avec pour seul objectif d'en retirer une rentabilité satisfaisante à moyen terme sans intention de participer à la gestion de l'entité dont les titres sont détenus.

Des titres ne peuvent être affectés à ce portefeuille que s'il procure à l'entité une rentabilité récurrente par les cessions ou les revenus rattachés aux titres. Seuls les titres de propriété (actions, parts sociales) ou permettant d'obtenir ultérieurement la propriété (obligations convertibles en actions) peuvent figurer dans cette catégorie.

Technique comptable

Acquisition des TIAP

Débit 273. Titres immobilisés de l'activité de portefeuille

Crédit 404. Fournisseurs d'immobilisations

et

Débit 404. Fournisseurs d'immobilisations

Crédit du compte de classe 5 concerné

Cession des TIAP.

Il convient de déterminer la plus ou moins-value de cession réalisée : dans l'hypothèse d'un gain de cession, le compte 756 est utilisé. Il est débité de la valeur brute des TIAP cédés et crédité du prix de cession de ces TIAP. Si la vente de TIAP génère une perte, le compte mouvementé est le 656 « Valeur comptable des éléments d'actifs cédés »

Hypothèse n°1 : la cession génère un profit

Sortie des TIAP de l'actif

Débit 756. Produits des cessions d'éléments d'actif , pour la valeur d'acquisition des TIAP cédés

Crédit 273. Titres immobilisés de l'activité de portefeuille , pour la valeur d'acquisition des TIAP cédés

Constatation de la cession des TIAP

Débit 462. Créances sur cessions d'immobilisations , pour le prix de cession

Crédit 756. Produits des cessions d'éléments d'actif , pour le prix de cession

Encaissement du prix de cession

Débit compte de classe 5

Crédit 462. Créances sur cessions d'immobilisations

Le solde créditeur du compte 756 traduit le montant de la plus-value de cession..

Hypothèse n°2 : la cession génère une perte

²⁶ Idem 2

Sortie des TIAP de l'actif

Débit 656. Valeur comptable des éléments d'actif cédés , pour la valeur d'acquisition des TIAP cédés
 Crédit 273. Titres immobilisés de l'activité de portefeuille, pour la valeur d'acquisition des TIAP cédés

Constatation de la cession des TIAP

Débit 462. Créances sur cessions d'immobilisations pour le prix de cession
 Crédit 656. « Valeur comptable des éléments d'actif cédés », pour le prix de cession.

Encaissement du prix de cession

Débit compte de classe 5
 Crédit 462. Créances sur cessions d'immobilisations

Le solde débiteur du compte 656 traduit le montant de la moins-value de cession.

COMPTE 274. PRÊTS

Il s'agit de fonds versés à des tiers en vertu de dispositions contractuelles par lesquelles l'établissement s'engage à transmettre à des personnes physiques ou morales, l'usage de moyens de paiement pendant un certain temps.(1)

Technique comptable**Attribution du prêt**

Débit 274X. Prêts
 Crédit subdivision intéressée de la classe 4
 ou Crédit 4661. Demandes de paiement à payer

Versement du prêt par l'organisme

Débit subdivision intéressée de la classe 4
 ou Débit 4661. Demandes de paiement à payer
 Crédit du compte de classe 5

Remboursement du prêt par le débiteur :**Réduction ou annulation de la créance**

Débit subdivision intéressée de la classe 4
 ou Débit 463. Autres comptes débiteurs - Titres de recettes ou demandes de reversement à recouvrer
 Crédit 274X. Prêts

Encaissement du remboursement

Débit du compte de classe 5 concerné
 Crédit 463. Autres comptes débiteurs - Titres de recettes ou demandes de reversement à recouvrer
 ou Crédit subdivision intéressée de la classe 4

Cas particulier du remboursement du prêt par le personnel compensé par la paye :**Remboursement du prêt au personnel compensé sur la paye (Demande de comptabilisation)**

Débit 423 Prêts consentis au personnel : 20 €
 Crédit 2743. Prêts au personnel : 20 €

Le solde débiteur du compte 2743 présente le montant du capital du prêt consenti restant à rembourser à l'organisme

(A l'issue du schéma paye) Règlement du montant net à payer compensé (Demande de comptabilisation)

Débit 421 « Personnel-Rémunérations dues » : 20 €
 Crédit 423 « Prêts consentis au personnel » : 20 €
 Débit 421 « Personnel-Rémunérations dues » : Solde paye (**Demande de versement**)
 Crédit 5 : Solde paye

(1) Le cas particulier du prêt au personnel est traité en page 244 de l'instruction comptable commune.

COMPTE 275. DÉPÔTS ET CAUTIONNEMENTS VERSÉS

Le compte 275 enregistre les dépôts et cautionnements versés par l'établissement. Il s'agit de sommes versées à des tiers, à titre de garantie ou de cautionnement et indisponibles jusqu'à la réalisation d'une condition suspensive. Exemples : dépôts de garantie de loyer ou de crédit-bail, cautionnements versés à EDF ou GDF, convention avec la SNCF ou Air France, etc.

Technique comptable**Versement du dépôt/ cautionnement**

Débit 275. Dépôts et cautionnements versés

Crédit du compte de classe 5 intéressé

Remboursement de l'organisme par le tiers

Débit du compte de classe 5 intéressé

Crédit du compte 275 Dépôts et cautionnements versés

COMPTE 276. AUTRES CRÉANCES IMMOBILISÉES**Compte 2761 - CRÉANCES DIVERSES**

Créance récupérée à moyen ou à long terme par l'organisme.

Technique comptable

Constatation de la créance

Débit 2761 – Créances diverses

Crédit compte de tiers

Récupération de la créance

Débit compte de tiers

Crédit 2761 - Créances diverses

COMPTE 2768. INTÉRÊTS COURUS

La créance d'intérêt est acquise à la date d'échéance du coupon ou du prêt. Le compte 2768 Intérêts courus est destiné à recevoir les intérêts courus non échus sur les autres titres immobilisés, prêts et avances octroyés imputés au compte 27x. Autres immobilisations financières, en contrepartie du compte de revenus 762x - Produits des autres immobilisations financières.

Technique comptable**En fin d'exercice, constatation des intérêts courus non échus se rapportant à l'exercice N**

Débit 2768. Intérêts courus

Crédit 762x. Produit des autres immobilisations financières

Écritures à l'échéance, en N+1**1. Constatation des intérêts courus**

Débit 463. Autres débiteurs divers, ou autre compte de tiers intéressé

Crédit 2768. Intérêts courus, pour la part des intérêts courus non échus constatés à la fin de l'exercice précédent (N)

Crédit 762x. Produit des autres immobilisations financières, pour la part de l'exercice (N+1)

2. Encaissement des intérêts

Débit du compte de classe 5

Crédit 463. Autres débiteurs divers, ou autre compte de tiers intéressé

COMPTE 279. VERSEMENTS RESTANT A EFFECTUER SUR TITRES IMMOBILISES NON LIBERES

Ce compte est crédité du montant des versements restant à effectuer sur les titres immobilisés non libérés, par le débit du compte 271 « Titres immobilisés autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille (droit de propriété) ».

Technique comptable

Voir commentaire du compte 269.

COMPTE 29. DEPRECIATIONS DES IMMOBILISATIONS

La dépréciation d'une immobilisation financière constate sa perte de valeur, jugée non irréversible. En d'autres termes, une dépréciation est constatée lorsque la valeur d'inventaire devient inférieure à la valeur d'entrée dans les comptes de l'organisme. La valeur d'inventaire s'apprécie différemment selon la nature de l'immobilisation financière :

- pour les participations, la valeur d'inventaire correspond à la valeur d'utilité²⁷

²⁷ La valeur d'utilité est la le montant que l'organisme accepterait de décaisser pour obtenir ces participations s'il avait à les acquérir.

A condition que l'évolution de la valeur d'utilité ne provienne pas de circonstances accidentelles, les éléments suivants peuvent être pris en considération pour cette estimation :

- critères objectifs (cours moyen de bourse du dernier mois, capitaux propres, rentabilité, motifs d'appréciation sur lesquels repose la transaction d'origine) ;
- éléments prévisionnels (perspective de rentabilité, de réalisation, conjoncture économique, etc.).

A la date de clôture, la valeur d'utilité est comparée au coût d'entrée. Les plus-values latentes mises en évidence par la comparaison ne sont pas comptabilisées. Les moins-values latentes donnent lieu à dépréciation des participations, sans compensation avec les plus-values latentes.

Dans le cas où l'organisme détient une participation sur laquelle il a également une créance, la dépréciation affecte, dans l'ordre et dans la limite de leurs montants, d'abord la participation, puis la créance. Si la dépréciation est supérieure à ces valeurs d'actifs, une provision pour risque est constituée, le cas échéant, lorsque les conditions de comptabilisation d'un passif sont remplies²⁸.

- pour les créances rattachées à des participations, les prêts, dépôts et cautionnements, la valeur d'inventaire correspond à la valeur probable de recouvrement ; une dépréciation est constituée lorsque la valeur probable de recouvrement de la créance, devient inférieure à sa valeur nette comptable.

- pour les autres titres immobilisés, à l'exception des TIAP, la valeur d'inventaire est estimée :
- pour les titres cotés, au cours moyen du dernier mois de l'exercice,
- pour les titres non cotés, à leur valeur probable de négociation.

A la date de clôture, la valeur d'inventaire est comparée au coût d'entrée. Les plus-values latentes mises en évidence par la comparaison ne sont pas comptabilisées. Les moins-values latentes donnent lieu à dépréciations, sans compensation avec les plus-values latentes.

- pour les TIAP, la valeur d'inventaire tient compte des perspectives d'évolution générale de l'entité dont les titres sont détenus et est fondée, notamment, sur la valeur de marché. A la clôture, l'évaluation des TIAP s'effectue par ligne de titre, et non globalement.

Les dépréciations sont éventuellement ajustées à la fin de chaque exercice par dotations complémentaires ou reprises partielles ou totales dans les résultats.

Lors de la cession d'une immobilisation, la dépréciation est reprise selon les modalités présentées ci-dessous.

Exemples de mise en œuvre du test de dépréciation :

- Valeur d'entrée (VE) de l'immobilisation = 50.

Hypothèses	Comparaison valeur d'utilité (VU) / valeur d'entrée (VE)	Dépréciation	Valeur portée au bilan
Si valeur d'utilité (VU) = 55	$VU = 55 > VE = 50$	Pas de dépréciation	50
Si valeur d'utilité (VU) = 40	$VU = 40 < VE = 50$	Dépréciation $(50 - 40) = 10$	40

Les comptes 296 et 297 sont subdivisés de la manière suivante :

296. Dépréciation des participations et créances rattachées à des participations

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

297. Dépréciation des autres immobilisations financières

- 2971. Titres immobilisés (droit de propriété)
- 2972. Titres immobilisés (droit de créance)
- 2973. Titres immobilisés de l'activité de portefeuille
- 2974. Prêts (même ventilation que 274)
- 2975. Dépôts et cautionnements (même ventilation que 275)
- 2976. Autres créances immobilisées (même ventilation que 276)

²⁸ S'agissant des participations dans des groupements d'intérêt économique (GIE) et des groupements d'intérêt public (GIP), les conditions de comptabilisation de ce passif sont généralement remplies, car leur forme juridique implique que chaque membre est indéfiniment et solidairement responsable du passif du groupement.

Technique comptable**Constatation d'une dépréciation**

Débit 6866. Dotations aux dépréciations des éléments financiers
 Crédit 296. Dépréciation des participations et créances rattachées à des participations
 ou Crédit 297. Dépréciation des autres immobilisations financières

Reprise de la dépréciation, lorsque la dépréciation est devenue sans objet en tout ou partie

Débit 296. Dépréciation des participations et créances rattachées à des participations
 ou Débit 297. Dépréciation des autres immobilisations financières
 Crédit 7866. Reprise sur dépréciation des éléments financiers

COMPTE 45.COMPTABILITES DISTINCTES RATTACHEES

Le compte 45 est subdivisé de la manière suivante :

- 451. Groupe
- 455. Associés - Comptes courants
- 456. Associés - Opérations sur le capital
 - 4561 - Associés - Comptes d'apport en société
 - 45611 - Apports en nature
 - 45615 - Apports en numéraire
 - 4562 - Apporteurs - Capital appelé, non versé
 - 45621 - Actionnaires - Capital souscrit et appelé, non versé
 - 45625 - Actionnaires - Capital appelé, non versé
 - 4563 - Associés - Versements reçus sur augmentation de capital
 - 4564 - Associés - Versements anticipés
 - 4566 - Actionnaires défaillants
 - 4567 - Associés - Capital à rembourser
- 457. Associés - Dividendes à payer
- 458. Opérations faites en commun ou en groupement (GIE, GCS, GIP)

Seuls les comptes 451 et 458 sont présentés dans le présent fascicule.

COMPTE 451. GROUPE

Ce compte ne concerne que les seules opérations de trésorerie réalisées par l'organisme avec ses filiales, lorsqu'il a été autorisé à en créer.

Technique comptable**Comptabilisation des fonds avancés par l'organisme à ses filiales (à titre temporaire)**

Débit 451. Groupe
 Crédit compte de classe 5

Comptabilisation des fonds mis à disposition de l'organisme par ses filiales (à titre temporaire)

Débit compte de classe 5
 Crédit 451. Groupe

Les financements à long et moyen terme à l'intérieur du groupe sont portés aux comptes 17x « Dettes rattachées à des participations » et 2671 « Créances rattachées à des participations (groupe) ».

COMPTE 458. OPÉRATIONS FAITES EN COMMUN OU EN GROUPEMENT (GIE, GCS, GIP)

Ce compte est utilisé dans le cadre des opérations faites en commun par le biais de société en participation (voir SUPRA compte 268) ou dans le cadre de groupements.

Le groupement est constitué entre une ou plusieurs entités, pour une durée déterminée, avec ou sans apport de ses membres, et il a pour objectif de faciliter ou de développer l'activité économique de ses membres, d'améliorer ou d'accroître les résultats de ces derniers.

Les groupements bénéficient de la personnalité juridique. Ils doivent donc, à la différence d'une société en participation établir des comptes en leur nom propre. Ils sont dirigés par un ou plusieurs administrateurs. L'ensemble des membres est solidairement responsable des dettes.

Technique comptable

Comptabilisation du financement auprès du groupement

Lorsque les membres d'un groupement effectuent des apports en capital, l'écriture suivante doit être comptabilisée :

- Débit 266. Autres formes de participation
- Crédit 458. Opérations faites en commun ou en groupement (GIE, GCS, GIP)

puis au paiement

- Débit 458. Opérations faites en commun ou en groupement (GIE, GCS, GIP)
- Crédit compte de classe 5

Lorsqu'ils effectuent des avances qui vont être incorporées au capital du groupement :

- Débit 2676 « Avances consolidables »,
- Crédit compte de classe 5

Enfin, lorsqu'ils consentent d'autres types d'avance :

- Débit 458. Opérations faites en commun ou en groupement (GIE, GCS, GIP)
- Crédit compte de classe 5

Comptabilisation de l'exploitation auprès du groupement

En vertu des dispositions de l'acte constitutif du groupement ou de son règlement intérieur et aux décisions de l'assemblée, les membres versent des contributions pour financer l'exploitation du groupement. Pour le groupement, ces contributions constituent des produits. Les organismes membres du groupement constatent ces versements de la manière suivante :

Constatation de la contribution de l'organisme sans contrepartie en droits de l'entité

- Débit 611. Sous-traitance générale
- Crédit 458. Opérations faites en commun ou en groupement (GIE, GCS, GIP)

Paiement des contributions de l'organisme au groupement

- Débit 458. Opérations faites en commun ou en groupement (GIE, GCS, GIP)
- Crédit compte de classe 5

Affectation du résultat du groupement dans les comptes de l'organisme

L'affectation du résultat du groupement est à effectuer après l'approbation des comptes par l'organe délibérant.

- En cas de bénéfice l'affectation aux comptes-courants des membres du groupement est automatique, le bénéfice devant être distribué en totalité pour la quote-part de chacun de ses membres :

Constatation du bénéfice par les membres du groupement

- Débit 267. Créances rattachées à des participations
- Crédit 7616. Revenus sur autres formes de participation

Constatation de la perte et du déficit par les membres du groupement

- En cas de perte, chacun des membres du groupement doit comparer la valeur d'inventaire de la participation (en général, le montant des capitaux propres multiplié par le taux de participation dans le groupement) au coût d'acquisition de celle-ci.

Si la valeur d'inventaire est inférieure au coût d'acquisition, il convient de pratiquer une dépréciation sur la participation :

- Débit 6866. Dotations aux provisions pour dépréciation des éléments financiers
- Crédit 2966. Provisions pour dépréciation des autres formes de participation

Si la dépréciation excède le coût de revient, il convient de déprécier les créances détenues par l'entité sur le groupement (créances immobilisées et compte courant) :

Débit 6866. Dotations aux provisions pour dépréciation des éléments financiers ou débit 6817. - Dotations aux dépréciations des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement)

Crédit 2967. Créances rattachées à des participations ou le compte 4958. Dépréciations - Opérations faites en commun ou en groupement (GIE, GCS, GIP)

Enfin, lorsque la perte de valeur excède tous ces actifs, il convient de comptabiliser une provision pour risques (la responsabilité des associés étant indéfinie, leur contribution au passif social peut excéder leurs simples participations et créances).

Par ailleurs, lorsque les résultats du groupement sont déficitaires, les membres comptabilisent une charge correspondant au versement du complément de contribution, si la perte est définitive. Si la perte n'est pas définitive, les membres comptabilisent des apports ou des avances complémentaires.

=> Si la perte est considérée comme définitive, le déficit donne lieu au versement d'une contribution supplémentaire

Débit 611. Sous-traitance générale

Crédit 458. Opérations faites en commun ou en groupement (GIE, GCS, GIP)

puis

Débit 458. Opérations faites en commun ou en groupement (GIE, GCS, GIP)

Crédit compte de classe 5

=> Si la perte n'est pas considérée comme définitive, le déficit est comptabilisé comme apport ou avance complémentaire

Débit 266. Autres formes de participations

Crédit 458. Opérations faites en commun ou en groupement (GIE, GCS, GIP)

puis

Débit 458. Opérations faites en commun ou en groupement (GIE, GCS, GIP)

Crédit compte de classe 5

COMPTE 495. DEPRECIATION DES COMPTES DE GROUPE ET ASSOCIES

Les comptes 4951 et 4955 relèvent d'opérations entre un groupe et ses filiales. Ces relations spécifiques ne rentrent pas dans le périmètre de l'instruction.

Compte 4958. Dépréciations – Opérations faites en commun ou en groupement (GIE, GCS, GIP)

A l'arrêté des comptes, en cas de résultat déficitaire, les membres doivent constituer une dépréciation, dans le cas où la valeur d'inventaire de la participation dans le groupement est inférieure à son coût d'acquisition (prix d'acquisition et appels supplémentaires effectués).

Les dépréciations à constituer affectent dans l'ordre et dans la limite de leur montant, d'abord les parts du groupement (compte 266, cf compte 29) puis les créances et enfin, le compte courant lui-même (compte 458).

Si la dépréciation est supérieure à ces valeurs d'actifs, le surplus entraîne une provision pour risques au passif (compte 151) dès lors que les conditions de comptabilisation d'un passif sont remplies.

Technique comptable

Dotations aux dépréciations sur le compte courant du groupement

Débit 6817. Dotations aux dépréciations de l'actif circulant

Crédit 4958. Dépréciations – Opérations faites en commun ou en groupement (GIE, GCS, GIP)

Reprises des dépréciations sur le compte courant du groupement

Débit 4958. Dépréciations – Opérations faites en commun ou en groupement (GIE, GCS, GIP)

Crédit 7817. Reprises aux dépréciations de l'actif circulant

FASCICULE N° 8 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES STOCKS ET EN-COURS (CF. NORME 8)

Le présent fascicule constitue un développement de la norme n° 8 « Les stocks ». Il s'organise de manière différente des autres fascicules de l'instruction commune qui, pour la plupart, commentent les comptes de chaque norme de manière croissante. En effet, de par la nature particulière, les stocks évoluant au cours de leur vie d'actif sous l'impact des entrées, des sorties et des dépréciations, la présentation suivante a été adoptée :

- les modalités de fonctionnement des principaux comptes de stocks sont abordées dans la sous-section 1 ;
- les modalités d'évaluation des stocks sont présentées dans la sous-section 2 ;
- les schémas de comptabilisation initiale et de variations applicables à l'ensemble des comptes 30, 31, 32, 33, 34 et 35 relatifs aux stocks font l'objet de la sous-section 3 ;
- la sous-section 4 est consacrée aux modalités de comptabilisation des stocks des établissements publics d'aménagement des villes nouvelles (EPAVN) ;
- la sous-section 5 est consacrée aux modalités de comptabilisation des stocks des établissements publics fonciers (EPF).

Les stocks sont des actifs circulants, contrôlés par l'établissement, acquis à l'extérieur ou fabriqués par lui, destinés, dans le cours normal de son activité, à être :

- soit consommés dans le processus de production ou de prestation de services, sous forme de matières premières ou de fournitures ;
- soit vendus en l'état ou au terme d'un processus de production.

Les stocks proprement dits doivent être distingués des productions en cours (également appelés « en-cours de production »).

Les stocks proprement dits peuvent comprendre :

- les animaux et végétaux,
- les approvisionnements : matières premières et fournitures, autres approvisionnements (matières et fournitures consommables),
- les produits : produits intermédiaires, produits finis, produits résiduels,
- les marchandises.

Les productions en cours sont des biens ou des services en cours de formation au travers d'un processus de production.

Les biens pour lesquels les critères d'immobilisation sont remplis ne figurent pas dans les stocks. Ils sont inscrits dans la classe des immobilisations en comptes de classe 2 (cf. Fascicule relatif à la norme n° 6 « Les immobilisations corporelles »).

Les stocks et les productions en cours sont classés selon deux critères :

- 1) la nature physique du bien ou la nature du service ;
- 2) l'ordre chronologique du cycle de production : approvisionnement, production en cours, production finie, stock à revendre en l'état.

Pour le classement des biens et des services acquis à l'extérieur et nécessaires à l'exercice de ses activités, l'organisme utilise le critère de la nature physique.

Chaque organisme utilise les comptes de la nomenclature de stocks et en-cours les plus appropriés eu égard à ses besoins internes de gestion.

Les stocks sont inscrits dans la comptabilité de l'entité lorsque celle-ci les contrôle, c'est à dire à compter de la date à laquelle les risques et avantages afférents aux biens sont transférés à l'organisme. Le critère de propriété n'est donc pas un critère justifiant la comptabilisation des stocks au bilan des entités. Dès lors qu'ils sont contrôlés par l'organisme, les stocks sont inclus à son patrimoine, même s'ils sont en consignation ou en dépôt chez un tiers.

La mise en place d'une comptabilité auxiliaire permet de fiabiliser et d'améliorer le suivi de la gestion des stocks. Elle nécessite d'établir un référentiel des articles détaillé, centralisé et auditable, qui sera utilisé pour décliner le compte (collectif) de comptabilité générale en autant de comptes (individualisés) de comptabilité auxiliaire qu'il y a d'entités dans le référentiel concerné. Ce référentiel doit être mis à jour au fil de l'eau tout au long de l'exercice. Au travers du système d'information, la gestion auxiliaire des stocks doit couvrir notamment :

- la mise en œuvre et le maintien d'un référentiel des articles gérés en stock et des données associées,
- les entrées et sorties de stock,
- la mise en conformité des inventaires physiques avec les inventaires comptables,
- les variations de stocks de façon automatique,
- les provisions pour dépréciation de stocks.

Deux rôles peuvent être identifiés : le responsable de la comptabilité auxiliaire des stocks et le responsable de la comptabilité générale.

Le responsable de la comptabilité auxiliaire des stocks a en charge :

- la réalisation des inventaires physiques,
- la constatation des entrées et des sorties de stocks,
- l'identification des dépréciations,
- la mise à jour du référentiel des articles et des données associées,
- la transmission des informations nécessaires au comptable pour la comptabilisation des écritures de fin d'exercice.

Selon le mode d'organisation de l'entité, ces actions peuvent être effectuées conjointement par le comptable et par l'ordonnateur.

Dans son rôle de responsable de la comptabilité générale, le comptable est chargé de :

- la validation en comptabilité générale des écritures issues de la comptabilité auxiliaire des stocks,
- la comptabilisation des stocks si la méthode de l'inventaire intermittent est utilisée (valorisation annuelle des stocks au bilan),
- la comptabilisation des dépréciations de stocks sur la base des éléments fournis par l'ordonnateur.

SOUS-SECTION 1 : COMMENTAIRES DE COMPTES

Les comptes pour lesquels des explications ont semblé nécessaires font l'objet d'un développement spécifique ci-après.

COMPTE 30. ANIMAUX ET VEGETAUX

Le suivi des animaux s'effectue soit en stocks, soit en immobilisations. Le choix entre ces deux possibilités dépend de l'usage qui en est fait :

- soit les animaux et les végétaux constituent un actif physique identifiable dont l'utilisation s'étend sur plus d'un exercice et ayant une valeur économique positive pour l'organisme ; ils sont alors comptabilisés en immobilisations corporelles (par exemple un animal reproducteur, une vigne, un verger, ...);
- soit les animaux et les végétaux constituent un actif acquis et / ou détenu pour être vendu, ou pour être distribué pour un prix nul ou symbolique dans le cours normal de l'activité, ou étant en cours de production pour une telle destination ou pour être consommé dans le processus de production ou de prestation de services, sous forme de matières premières ou de fournitures ; ils sont alors comptabilisés en stocks (par exemple des veaux, des fruits, ...).

Le compte 30 se subdivise comme suit :

301. Animaux

Spécificité des Chambres d'agriculture et des établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles

Les biens vivants (animaux et végétaux) destinés à servir de façon durable à l'activité de l'exploitation agricole, c'est-à-dire à rester durablement sur l'exploitation pour produire des biens ou des services vendus ou incorporés dans le cycle de production de l'exploitation, doivent être inscrits à l'actif immobilisé, dans une des subdivisions du compte 25 « Immobilisations corporelles – Biens vivants ».

Les animaux ou végétaux sont inscrits en stocks lorsqu'ils constituent des produits finis ou des en-cours, produits par l'établissement, et qu'ils sont destinés à être vendus ou à être distribués à des tiers pour un prix nul ou symbolique.

Les biens vivants non immobilisés, ainsi que les en-cours de production, peuvent avoir un cycle de production dans l'organisme d'une durée :

- supérieure à deux ans : le cycle de production est alors dit « long »,
- inférieure ou égale à deux ans : le cycle de production est alors dit « court ».

Les comptes de stocks d'animaux et de végétaux doivent être subdivisés en fonction du cycle auquel le bien appartient.

COMPTE 301 ANIMAUX

Ce compte comporte a minima deux subdivisions :

301x. Animaux – Cycle long

301x. Animaux – Cycle court

1. Animaux (cycle long)

Ce sont les animaux destinés à être vendus à l'issue d'un cycle de production d'une durée normalement supérieure à deux ans ou après une durée d'élevage supérieure à deux ans.

Cette catégorie regroupe essentiellement les génisses et jeunes taureaux d'environ deux ans, les bœufs vendus à trois ans, les animaux reproducteurs des grandes espèces (équins, bovins, ovins, caprins, porcins) destinés à être vendus.

2. Animaux (cycle court)

Ce sont les animaux destinés à être vendus à l'issue d'un cycle de production d'une durée normalement inférieure ou égale à deux ans ou dont la durée d'élevage est inférieure ou égale à deux ans.

Cette catégorie regroupe les veaux, taurillons, porcs charcutiers, agneaux, poulets de chair, animaux d'embouche..., ainsi que les animaux des petites espèces qui, bien que producteurs de biens, ont une durée de vie productive inférieure à deux ans (il s'agit par exemple des poules et des lapins).

Le suivi d'animaux en stocks ou en immobilisations peut ne plus correspondre à la réalité. C'est notamment le cas du changement de destination d'un animal (par exemple un jeune destiné à la vente et qui est finalement conservé pour devenir reproducteur, ou animal reproducteur qui est déclassé et vendu pour la boucherie, ou enfin des animaux dont la destination n'est pas encore déterminée).

Il faut donc périodiquement revoir la ventilation du troupeau entre les comptes d'immobilisations et les comptes de stocks. Il convient également de redéfinir régulièrement les critères du passage des animaux suivis en immobilisations, du stade de la formation au stade de la production, et de prévoir les écritures correspondantes.

La « commission d'inventaire » peut utilement être consultée pour ces réajustements périodiques. Cette commission est mise en place par le conseil d'administration. Elle est obligatoire dès lors que dans les exploitations agricoles, les ateliers technologiques et dans les centres équestres, des stocks de toute nature sont constitués ou que des animaux et végétaux y sont produits. Elle est composée du directeur, du responsable d'exploitation ou d'atelier technologique, de l'agent comptable, du gestionnaire, ainsi que des experts (professionnels susceptibles d'apporter leur concours aux évaluations des animaux, ingénieurs ou enseignants techniques). Son rôle est consultatif :

- rôle de contrôle interne, pour le compte de l'ordonnateur et du comptable chacun dans leur domaine de responsabilité : elle contrôle la cohérence entre les inventaires et balances de stocks et la réalité des existants, de l'état des biens proposés à la réforme, etc.

- rôle d'expertise et d'aide technique aux responsables de secteurs, notamment en matière d'évaluation, qu'il s'agisse du troupeau, de plantations, de cultures, ou d'en cours de production.

302. Végétaux

COMPTE 302 VEGETAUX

Ce compte enregistre les végétaux en terre, c'est à dire les végétaux en cours de formation destinés à être récoltés à l'issue d'un cycle de production et qui, selon les cas, ont atteint, ou non, à la clôture de l'exercice un stade biologique de développement permettant leur commercialisation. Les critères déterminant leur suivi en stock ou en immobilisation sont les mêmes que ceux concernant les animaux.

Il comporte a minima deux subdivisions :

302x. Végétaux en terre – Cycle long

302x. Végétaux en terre – Cycle court

1. Végétaux en terre (cycle long)

Ce compte enregistre l'ensemble des frais et charges engagés pour des produits végétaux en terre à la clôture de l'exercice destinés à être récoltés à l'issue d'un cycle de production d'une durée supérieure à 2 ans.

Le compte 302x « Végétaux en terre – Cycle long » peut être subdivisé en trois sous-comptes :

- Avances aux cultures : Ce sont des produits végétaux en terre à la clôture de l'exercice qui n'ont pas atteint un stade biologique de développement permettant de les commercialiser.

Exemple : arbres-tiges chez un pépiniériste avant qu'ils ne soient techniquement commercialisables.

Les avances aux cultures comprennent : les engrais et amendements, les semences et plants, les produits de défense des végétaux, les autres approvisionnements ainsi que les façons culturales (travail du sol).

- Pépinières : Il s'agit de pépinières en terre à la clôture de l'exercice qui ont atteint un stade biologique de développement rendant leur commercialisation techniquement possible.

Exemple : arbres-tiges chez un pépiniériste ayant atteint un stade de développement rendant leur commercialisation techniquement possible.

- Autres végétaux : Ce sont par exemple les produits horticoles à cycle long (pieds-mères), les cultures de sapin de Noël, en terre à la clôture de l'exercice et ayant atteint un stade biologique de développement rendant leur commercialisation techniquement possible.

2. Végétaux en terre (cycle court)

Ce compte enregistre l'ensemble des frais et charges engagés pour des produits végétaux en terre à la clôture de l'exercice destinés à être récoltés à l'issue d'un cycle de production d'une durée inférieure ou égale à 2 ans.

Le compte 302x « Végétaux en terre – Cycle court » peut être subdivisé en deux sous-comptes :

- Avances aux cultures : Il s'agit de produits végétaux en terre à la clôture de l'exercice qui n'ont pas atteint un stade biologique de développement rendant leur commercialisation techniquement possible.

Exemple : cultures annuelles (céréales, cultures industrielles, ...), cultures bisannuelles (plantes qui accomplissent leurs cycles de vie en deux années), cultures porte-graines (plantes cultivées, conservées jusqu'à leur maturité totale, en vue de récolter leurs graines comme semences), produits de pépinières non encore techniquement commercialisables.

Les avances aux cultures comprennent : les engrais et amendements, les semences et plants, les produits de défense des végétaux, les autres approvisionnements ainsi que les façons culturales (travail du sol).

- Autres végétaux : Ce sont les produits végétaux en terre à la clôture de l'exercice et ayant atteint un stade biologique de développement rendant leur commercialisation techniquement possible.

Exemple : produits de pépinières à cycle court techniquement commercialisables.

COMPTE 31. MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES

Les matières premières et fournitures sont les objets et substances plus ou moins élaborés destinés à entrer dans la composition des produits traités ou fabriqués. Les fournitures (premières) entrent dans la fabrication du produit et sont à distinguer des fournitures consommables (cf. comptes de racine 32x).

Le compte 31 se subdivise comme suit :

- 311. Matières (ou groupe) A
- 312. Matières (ou groupe) B
- 317. Fournitures A, B, C ...

31. TERRAINS OU IMMEUBLES A AMÉNAGER (compte réservé aux Établissements publics fonciers)

311. Terrains (compte réservé aux Établissements publics fonciers)

3110. Réserves foncières (compte réservé aux Établissements publics fonciers)

- 31101. Coût d'achat (compte réservé aux Établissements publics fonciers)
- 31102. Frais d'acquisition (compte réservé aux Établissements publics fonciers)
- 31103. Frais d'études (compte réservé aux Établissements publics fonciers)
- 31104. Travaux (compte réservé aux Établissements publics fonciers)
- 31105. Frais annexes (compte réservé aux Établissements publics fonciers)
 - 311051. Impôts fonciers (compte réservé aux Établissements publics fonciers)
 - 311052. Frais financiers (compte réservé aux Établissements publics fonciers)
 - 311053. Frais accessoires (compte réservé aux Établissements publics fonciers)

31109. Produits en atténuation des charges (compte réservé aux Établissements publics fonciers)

3111. Portage (compte réservé aux Établissements publics fonciers)

- 31111. Coût d'achat (compte réservé aux Établissements publics fonciers)
- 31112. Frais d'acquisition (compte réservé aux Établissements publics fonciers)
- 31113. Frais d'études (compte réservé aux Établissements publics fonciers)
- 31114. Travaux (compte réservé aux Établissements publics fonciers)
- 31115. Frais annexes (compte réservé aux Établissements publics fonciers)
 - 311151. Impôts fonciers (compte réservé aux Établissements publics fonciers)
 - 311152. Frais financiers (compte réservé aux Établissements publics fonciers)
 - 31115. Frais accessoires (compte réservé aux Établissements publics fonciers)
- 31119. Produits en atténuation des charges (compte réservé aux Établissements publics fonciers)

fonciers)

3112. Autres (compte réservé aux Établissements publics fonciers)

312. Immeubles (même ventilation que 311) (compte réservé aux Établissements publics fonciers)

COMPTE 32. AUTRES APPROVISIONNEMENTS

Les autres approvisionnements sont constitués des matières consommables et fournitures consommables, c'est à dire les objets et substances plus ou moins élaborés, consommés au premier usage ou rapidement, et qui concourent au traitement, à la fabrication ou à l'exploitation, sans entrer dans la composition des produits traités ou fabriqués.

Le compte 32 se subdivise comme suit :

- 321. Matières consommables
 - 3211. Matières (ou groupe) C
 - 3212. Matières (ou groupe) D
- 322. Fournitures consommables
 - 3221. Combustibles
 - 3222. Produits d'entretien
 - 3223. Fournitures d'atelier et d'usine
 - 3224. Fournitures de magasin
 - 3225. Fournitures de bureau
 - 3228. Autres fournitures consommables
- 323. Pièces de rechange et matériel d'entretien
- 326. Emballages
 - 3261. Emballages perdus
 - 3265. Emballages récupérables non identifiables
 - 3267. Emballages à usage mixte

COMPTE 326. EMBALLAGES

Les emballages sont des objets destinés à contenir les produits ou marchandises et livrés à la clientèle en même temps que leur contenu. Par extension, sont également des emballages, tous les objets employés dans le conditionnement de ce qui est livré. La notion d'emballages comprend :

- les **emballages perdus** : ce sont les emballages destinés à être livrés avec leur contenu, sans consignment, ni reprise ; ils constituent des approvisionnements, lors des achats ils sont comptabilisés au compte 602.61 « Emballages perdus » et lors de leur stockage au compte 326.1 « Emballages perdus » sauf :

o si leur montant est peu important, le compte mouvementé est alors le compte 606.8 « Autres matières et fournitures non stockées » ;

o s'ils sont produits par l'organisme, ils sont alors portés au compte 35 « Stocks de produits » ;

- les **emballages récupérables** : ce sont les emballages susceptibles d'être provisoirement conservés par les tiers et que le livreur s'engage à reprendre dans des conditions déterminées ; ils constituent normalement des immobilisations au compte 218.6 « Emballages récupérables ». Toutefois, lorsqu'ils ne sont pas commodément identifiables, unité par unité, ils peuvent, compte tenu de leur nature et des pratiques, être assimilés à des stocks et comptabilisés au compte 602.65 « Emballages récupérables non identifiables » lors des achats et au compte 326.5 « Emballages récupérables non identifiables » lors de leur stockage (sont identifiables les produits portant un numéro de série ou les produits que l'on peut différencier selon leur date d'acquisition ou de fabrication ; en outre, une durée d'utilisation de plus d'un an en moyenne est requise pour qualifier le caractère d'immobilisation) ;

- les **emballages mixtes** : ce sont les emballages pouvant être indifféremment soit vendus en même temps que les produits ou marchandises, soit consignés ou prêtés aux clients ; comme les emballages perdus, ils constituent des approvisionnements. Lors des achats ils sont comptabilisés au compte 602.67 « Emballages à usage mixte » et lors de leur stockage au compte 326.7 « Emballages à usage mixte », sauf s'ils sont produits par l'organisme, ils sont alors portés au compte 35 « Stocks de produits » ;

Les **matières et fournitures d'emballages** sont les objets et substances destinés à la fabrication des emballages ou à leur achèvement ; elles constituent des matières premières (comptes 601 « Achats de matières premières et fournitures » et 31 « Stocks de matières premières et fournitures »).

Le **matériel d'emballage** est quant à lui immobilisé au compte 215.4 « Matériel ».

COMPTE 33. EN-COURS DE PRODUCTION DE BIENS

Les en-cours de production de biens sont des biens en cours de formation au travers d'un processus de production, ce sont des produits ou des travaux en cours (constructions, ...).

Le compte 33 se subdivise comme suit :

331. Produits en cours

3311. Produits en cours P1

3312. Produits en cours P2

335. Travaux en cours

3351. Travaux en cours T1

3352. Travaux en cours T2

Spécificité des Chambres d'agriculture et des établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles

Les comptes de racine 33x « En-cours de production de biens » doivent être subdivisés pour faire la distinction entre cycle long et cycle court (cf. le fonctionnement des comptes 301 « Animaux » et 302 « Végétaux »).

Ce sont par exemple :

- pour les produits animaux : des animaux en cours d'élevage, des œufs en cours d'incubation ;
- pour les produits végétaux : plants en cours de germination dans des locaux spécialisés lorsqu'ils ne sont pas susceptibles d'être commercialisés en l'état ;
- pour les produits transformés en cours : des en-cours de fabrication comme les vins et les alcools en vieillissement, des jus de fruits en cours de fermentation, des fromages en cours d'affinage.

Les établissements peuvent subdiviser le compte 33x selon les catégories énoncées ci-dessus.

COMPTE 34. EN-COURS DE PRODUCTION DE SERVICES

Les en-cours de production de services sont des services en cours de formation au travers d'un processus de production, ce sont des études ou des prestations de services en cours (projets informatiques, études de marché, ...).

Le compte 34 se subdivise comme suit :

- 341. Études en cours
 - 3411. Études en cours E1
 - 3412. Études en cours E2
- 345. Prestations de services en cours
 - 3451. Prestations de services S1
 - 3452. Prestations de services S2

Spécificité des Chambres d'agriculture et des établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles

Les comptes de racine 34x « En-cours de production de services » doivent être subdivisés pour faire la distinction entre cycle long et cycle court (cf. le fonctionnement des comptes 301 « Animaux » et 302 « Végétaux »).

Ce sont par exemple des études en cours, des prestations de service en cours, des travaux à façon.

Les établissements peuvent subdiviser le compte 34x selon les catégories énoncées ci-dessus.

COMPTE 35. STOCKS DE PRODUITS

Sont retracés à ce compte :

- les produits intermédiaires (ayant atteint un stade d'achèvement mais destinés à entrer dans une nouvelle phase du circuit de production) ;
- les produits finis (ayant atteint un stade d'achèvement définitif dans le cycle de production) ;
- les produits résiduels ou matières de récupération (constitués par les déchets et rebuts de fabrication).

Le compte 35 est subdivisé comme suit :

- 351. Produits intermédiaires
 - 3511. Produits intermédiaires (ou groupe) A
 - 3512. Produits intermédiaires (ou groupe) B
- 355. Produits finis
 - 3551. Produits finis (ou groupe) A
 - 3552. Produits finis (ou groupe) B
- 358. Produits résiduels (ou matières de récupération)
 - 3581. Déchets
 - 3585. Rebut
 - 3586. Matières de récupération

Spécificité des Chambres d'agriculture et des établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles

Les comptes de racine 35x « Stocks de produits » comprennent tous les produits qui ont atteint un degré d'achèvement définitif dans le cycle de production.

Ce sont par exemple :

- pour les produits intermédiaires animaux : des œufs à couver produits par l'organisme, normalement destinés à être incubés sur place ;
- pour les produits intermédiaires végétaux : des fourrages récoltés, normalement destinés à l'alimentation des animaux de l'organisme ;
- pour les produits intermédiaires transformés : des fromages blancs produits par l'organisme, normalement destinés à être affinés sur place ;
- pour les produits finis animaux : du lait, des animaux élevés ;
- pour les produits finis végétaux : des céréales en silos ;
- pour les produits finis transformés : des vins, des alcools, des fromages affinés ;
- pour les produits résiduels : ce sont des déchets et des rebuts de fabrication tels que des pailles, fumiers, lisiers, fromages mal conformés destinés à la fonte, sérums de fromagerie ;
- pour les produits des activités annexes : des objets artisanaux lorsque, parallèlement à son activité agricole, l'exploitation développe une activité annexe artisanale.

Les établissements peuvent subdiviser le compte 35x selon les catégories énoncées ci-dessus.

COMPTE 37. STOCKS DE MARCHANDISES

Sont considérées comme des marchandises tout ce que l'organisme achète pour revendre en l'état.

Le compte 37 se subdivise comme suit :

371. Marchandises (ou groupe) A

372. Marchandises (ou groupe) B

COMPTE 38. STOCKS EN VOIE D'ACHEMINEMENT, MIS EN DEPOT OU DONNES EN CONSIGNATION

En ce qui concerne les stocks dont l'organisme a déjà le contrôle, mais qui sont en voie d'acheminement, c'est-à-dire non encore réceptionnés, ou qui ont été mis en dépôt ou en consignation, le compte 38 peut être utilisé, dans le cadre du système de l'inventaire permanent, pour comptabiliser les stocks jusqu'à réception dans les magasins de l'organisme ou dans ceux du dépositaire ou consignataire.

Dès réception, ces stocks sont ventilés dans les comptes de stocks correspondant à leur nature. En fin de période, si le compte 38 n'est pas soldé, les organismes doivent donner **dans l'annexe** le détail des stocks ainsi comptabilisés.

COMPTE 39. DÉPRÉCIATION DES STOCKS ET EN-COURS

Les dépréciations des stocks et en-cours permettent de constater en comptabilité un amoindrissement de la valeur des stocks qui n'est pas jugé irréversible. Les dépréciations sont constituées à la fin de l'exercice en fonction des éléments d'information dont disposent à cette date l'ordonnateur et l'agent comptable. L'organisme est dans l'obligation de constituer une dépréciation dès qu'une moins-value est constatée ou est probable concernant les stocks.

Une dépréciation est constatée quand la valeur d'inventaire d'un stock est inférieure à son coût d'entrée. Les dépréciations sont ajustées à la fin de chaque exercice soit par dotations complémentaires, soit par reprises aux résultats.

Le compte 39 se subdivise comme suit :

390. Dépréciation des animaux et végétaux

391. Dépréciation des matières premières et fournitures (ventilé comme le compte 31)

391. Dépréciation des terrains (*compte réservé aux Établissements publics fonciers*)

392. Dépréciation des autres approvisionnements (ventilé comme le compte 32)

393. Dépréciation des en-cours de production de biens (ventilé comme le compte 33)

394. Dépréciation des en-cours de production de services (ventilé comme le compte 34)

395. Dépréciation des stocks de produits (ventilé comme le compte 35)

397. Dépréciation des stocks de marchandises (ventilé comme le compte 37)

398. Dépréciation des stocks en voie d'acheminement, mis en dépôt ou donnés en consignation (ventilé comme le compte 38)

Les subdivisions du compte 39 sont créditées par les subdivisions concernées du compte 68 « Dotations aux amortissements et aux provisions » du montant des dépréciations ou des dotations complémentaires affectant les stocks et en-cours. Elles sont débitées par le crédit des subdivisions concernées du compte 78 « Reprises sur amortissements et provisions » du montant des dépréciations ou de leur quote-part devenues sans objet. L'objet de gestion correspondant aux écritures de dépréciations de stocks est la « demande de comptabilisation ».

Technique comptable

Les écritures peuvent être automatiques s'il y a une comptabilité auxiliaire des stocks, la comptabilité générale étant alors automatiquement mouvementée à partir de la comptabilité auxiliaire.

Constatation d'une dépréciation

Débit 6817 « Dotations aux dépréciations des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement) »

Crédit 39x « Dépréciation des stocks et en-cours »

Reprise de la dépréciation

Débit 39x « Dépréciation des stocks et en-cours »

Crédit 7817 « Reprises sur dépréciations des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement) »

Spécificité des Chambres d'agriculture et des établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles

Les comptes de racine 39x « Dépréciations des stocks et en-cours » doivent être subdivisés pour faire la distinction entre cycle long et cycle court (cf. le fonctionnement des comptes 301 « Animaux » et 302 « Végétaux »).

SOUS-SECTION 2 : MODALITÉS D'ÉVALUATION DES STOCKS

Sont présentées ci-dessous les différentes méthodes d'évaluation des stocks à leur entrée au bilan, au cours de l'exercice ainsi qu'à la date de clôture.

1. A la date d'entrée

A leur date d'inscription dans les comptes de l'organisme, les stocks et les productions en cours sont comptabilisés soit à leur coût d'acquisition, soit au coût de production, ou, à défaut, à leur valeur vénale.

2. Au cours de l'exercice

La méthode d'évaluation des stocks est différente selon que les articles en stock peuvent être suivis individuellement (éléments non fongibles) ou non (éléments fongibles).

➤ Éléments non fongibles

Ces articles sont identifiables, ce sont des éléments qui ne sont pas habituellement fongibles ainsi que des biens ou des services matériellement identifiés et affectés à des projets spécifiques. Constituent ainsi des éléments non fongibles les articles ou catégories d'articles individualisables qui ne sont pas interchangeable (par exemple, des produits portant un numéro de série). Ces stocks sont évalués à leur coût réel, article par article, ou catégorie par catégorie.

➤ Éléments fongibles

Ces articles sont interchangeables, c'est à dire qu'à l'intérieur de chaque catégorie, ils ne peuvent être unitairement identifiés après leur entrée en magasin. Leur coût est déterminé en appliquant :

- soit la méthode de coût moyen pondéré (CMP),
- soit la méthode « premier entré / premier sorti » ou PEPS.

Ces deux méthodes sont les seules admises par le Code de commerce. La méthode choisie doit obligatoirement suivre le principe d'homogénéité. En conséquence, l'organisme doit impérativement utiliser la même méthode pour tous les stocks de même nature et d'usage similaire.

Méthode du coût moyen pondéré (CMP)

Le coût moyen pondéré est égal au rapport entre le total des coûts d'acquisition (ou de production) et les quantités acquises (ou produites).

Exemple de calcul – Méthode du coût moyen pondéré

Date	MOUVEMENTS			STOCK		
	Quantités (entrées/sorties)	Valeur unitaire	Valeur totale	Quantités en stock	Valeur unitaire	Valeur totale
01/01/N				100	10	1.000
30/01/N	-20	10	200	80	10	800
05/02/N	-10	10	100	70	10	700
10/04/N	+100	15	1.500	170	12,94	2.200
23/06/N	-110	12,94	1.423,40	60	12,94	776,40
12/09/N	-30	12,94	388,20	30	12,94	388,20
16/11/N	+200	20	4.000	230	19,08	4.388,20
24/12/N	-130	19,08	2.480,40	100	19,08	1.908

Le coût moyen pondéré est calculé :

- à chaque entrée,
- ou sur une période n'excédant pas la durée moyenne de stockage.

Méthode « premier entré / premier sorti » ou PEPS

En anglais, cette méthode est appelée FIFO « First In First Out ». Les sorties sont valorisées au coût de l'article le plus ancien dans les stocks. Ainsi, les stocks sont évalués aux derniers coûts d'acquisition ou de production.

Exemple de calcul – Méthode PEPS / FIFO

Date	MOUVEMENTS			STOCK		
	Quantités (entrées/sorties)	Valeur unitaire	Valeur totale	Quantités en stock	Valeur unitaire	Valeur totale
01/01/N				100	10	1.000
30/01/N	-20	10	200	80	10	800
05/02/N	-10	10	100	70	10	700
10/04/N	+100	15	1.500	70	10	
				100	15	2.200
23/06/N	-110 : -70 -40	10 15	1.300	60	15	900
12/09/N	-30	15	450	30	15	450
16/11/N	+200	20	4.000	30	15	
				200	20	4.450
24/12/N	-130 : -30 -100	15 20	2.450	100	20	2.000

3. A la date de clôture

A l'inventaire, les stocks et les productions en cours sont évalués unité par unité, ou catégorie par catégorie. L'unité d'inventaire est la plus petite partie qui peut être inventoriée sous chaque article.

Si la valeur d'inventaire est inférieure au coût d'entrée, une dépréciation est constatée. Cependant, dans deux situations, les stocks demeurent évalués à leur coût d'entrée :

- les biens destinés à être distribués pour un prix nul ou symbolique,
- les stocks faisant l'objet d'un contrat de vente ferme.

Dans les cas exceptionnels où, à la date de clôture de l'exercice, il n'est pas possible de déterminer le coût d'acquisition ou de production par application des règles générales d'évaluation, les stocks sont évalués au coût d'acquisition ou de production de biens équivalents constaté ou estimé à la date la plus proche de l'acquisition ou de la production desdits biens. Concernant les biens vivants, ceux-ci peuvent être évalués en pratiquant, sur le cours du jour à la date de clôture de l'exercice, un abattement correspondant à la marge pratiquée par l'exploitation par catégorie de biens. Le cours du jour, qui peut se substituer au prix de revient lorsqu'il est inférieur, s'entend du prix auquel les produits concernés pourraient être vendus sur le marché à la date de l'inventaire. Généralement, ce cours du jour résulte des tarifs en vigueur (à défaut de la date du jour, la valeur probable de réalisation est retenue).

4. Modalités d'évaluation des stocks en devises étrangères

La valeur en devises étrangères de stocks détenus à l'étranger et contrôlés par l'entité est convertie en euros, en fin d'exercice, à un cours égal, pour chaque nature de marchandises, approvisionnements et produits en stocks, à la moyenne pondérée des cours pratiqués à la date d'achat ou d'entrée en magasin des éléments considérés. En cas de difficulté d'application de cette méthode de calcul, l'organisme peut utiliser une autre méthode dans la mesure où elle n'est pas susceptible d'affecter sensiblement les résultats. Des dépréciations sont constituées si la valeur au jour de l'inventaire, compte tenu du cours de change audit jour, est inférieure à la valeur d'entrée en compte.

Spécificité des Chambres d'agriculture et des établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles

Les **avances aux cultures** doivent être évaluées à leur prix de revient. Quatre méthodes d'évaluation sont utilisables :

- **méthode transitoire** : le montant total des avances aux cultures est évalué en multipliant par deux le montant des achats de matières premières et de fournitures consommables utilisés pour la récolte à venir. Cette méthode est applicable trois ans et non renouvelable.
- **méthode forfaitaire** : l'ensemble des avances aux cultures est évalué forfaitairement par hectare. Cette méthode est applicable trois ans et renouvelable une fois pour la même durée.
- **méthode semi-forfaitaire ou mixte** : les achats de matières premières, de matières et de fournitures consommables, et les façons culturales sont retenues pour leur montant réel. Toutefois, les matières premières et consommables produites par l'exploitation sont soit :
 - non valorisées lorsqu'il s'agit de déchets ou de rebuts à enfouir,
 - valorisées au cours du jour moins une décote de 20% s'il s'agit de biens ou de produits de l'exploitation.

Les autres façons culturales (frais de mécanisation) et les frais de main d'œuvre salariée sont, soit évaluées forfaitairement à l'hectare par nature de culture, soit valorisées pour leur montant réel.

- **méthode d'évaluation au coût réel de production** : les approvisionnements et les façons culturales réalisées par des tiers sont valorisées pour leur montant réel. L'évaluation des autres façons culturales est obtenue en appliquant aux frais de main d'œuvre et de mécanisation un coefficient égal au rapport entre le temps passé sur l'exploitation pour les cultures en terre et le temps total à consacrer aux cultures de l'exploitation. L'évaluation peut aussi être réalisée d'après le coût de production effectif en retenant pour les façons culturales les temps de travaux réellement pratiqués sur l'exploitation.

L'évaluation des stocks est réalisée sous la responsabilité du directeur par une commission d'inventaire.

SOUS-SECTION 3 : SCHÉMAS DE COMPTABILISATION INITIALE ET DE VARIATIONS DES STOCKS

Afin de dégager le résultat comptable de l'exercice, les produits et les charges doivent être corrigés du montant des variations entre les stocks existant au début de l'exercice et ceux existant en fin d'exercice.

1. Préparation des travaux de fin d'exercice

La préparation des travaux de fin d'exercice consiste à fiabiliser le périmètre et les informations nécessaires aux opérations d'inventaire relatives aux stocks, notamment à s'assurer de l'existence et de la valeur des stocks, évaluer les valeurs d'inventaire et mettre en conformité les inventaires physiques et les inventaires comptables.

Les écritures d'inventaire relatives aux stocks concernent :

- o les variations de stocks si l'inventaire comptable est « intermittent », ou leur ajustement si l'inventaire comptable est « permanent »,
- o les provisions pour dépréciation de stocks.

Si l'organisme dispose d'une comptabilité auxiliaire des stocks, le suivi et la mise à jour du référentiel des articles tout au long de l'année, en interaction avec les services métier et les services en charge du processus de la dépense, permettent de limiter au maximum ces opérations en fin d'exercice.

Les travaux consistent à apurer et à valider les services faits et réceptions liées à des achats stockés, les entrées et sorties de stocks, ainsi qu'à mettre à jour le référentiel des articles.

Les modalités de préparation sont différentes si l'organisme dispose d'une comptabilité auxiliaire des stocks.

- Si l'organisme dispose d'une comptabilité auxiliaire, il pourra effectuer des inventaires permanents de ses stocks. En effet, les stocks seront valorisés et comptabilisés « au fil de l'eau » de manière concomitante à la certification du service fait. Il en va de même pour les sorties de stocks lors de la comptabilisation des titres de recettes. Les activités de préparation des travaux de fin d'exercice se limitent alors à :

- o un contrôle des opérations effectuées au cours de l'exercice N : certification des services faits relatifs aux livraisons effectuées sur l'exercice N ;

- o un contrôle de cohérence des soldes entre la comptabilité auxiliaire des stocks et la comptabilité générale (classe 3) ;

- o la préparation des éléments nécessaires à la comptabilisation des écritures d'ajustement de la fin d'exercice.

Le responsable de la comptabilité auxiliaire des stocks doit veiller tout au long de l'exercice à la mise à jour, en temps réel, du référentiel des articles.

- Si l'organisme ne dispose pas d'une comptabilité auxiliaire, le comptable devra disposer des éléments nécessaires à l'intégration des stocks en comptabilité lors de la période d'inventaire. Selon les modes d'organisation, ces informations pourront être fournies par le service métier, l'ordonnateur ou le responsable de la comptabilité auxiliaire des stocks.

2. Nomenclature des comptes de variations de stocks

Les variations des comptes de stocks 30 « Animaux et végétaux », 33 « En-cours de production de biens », 34 « En-cours de production de services » et 35 « Stocks de produits » sont constatées via les comptes 713x « Variation des stocks (en-cours de production, produits, biens vivants non immobilisés) ».

Les soldes des comptes 7130, 7133, 7134 et 7135 représentent la différence existant entre la valeur de la production stockée à la clôture de l'exercice et la valeur de la production stockée à la clôture de l'exercice précédent, hors dépréciations. En conséquence, le solde du compte 713 représente la variation globale de la valeur comptable brute de la production stockée entre le début et la fin de l'exercice. Il peut être créditeur ou débiteur.

Les variations des comptes de stocks 31 « Matières premières et fournitures », 32 « Autres approvisionnements » et 37 « Stocks de marchandises » sont constatées via les comptes 603x « Variation des stocks (approvisionnements, marchandises) ».

Les soldes des comptes 6031, 6032 et 6037 représentent la différence existant entre la valeur des stocks à la clôture de l'exercice et la valeur desdits stocks à la clôture de l'exercice précédent, hors dépréciations. En conséquence, le solde du compte 603 représente la variation globale de la valeur comptable brute du stock entre le début et la fin de l'exercice. Il peut être débiteur ou créditeur.

L'objet de gestion correspondant aux écritures de variation de stocks est la « demande de comptabilisation » (et donc sans impact budgétaire).

3. Méthodes de suivi d'inventaire

Deux types d'inventaire sont distingués :

- *l'inventaire physique* : de nature extracomptable, il consiste en un comptage périodique des quantités en stocks et permet de vérifier que les quantités intégrées dans le système d'information sont en adéquation avec les stocks réels. Cet inventaire doit être réalisé au moins une fois par an, à la clôture de l'exercice, selon l'une des modalités suivantes :

- o un inventaire physique annuel complet,
- o des inventaires physiques tournants, qui consistent à confronter pendant l'exercice des quantités d'un certain nombre d'articles figurant sur les fiches de stocks avec les quantités réelles, de façon à ce que chaque type d'articles soit contrôlé au moins une fois par an,
- o un inventaire par échantillonnages, qui permet de ne pas inventorier la totalité des articles au cours d'un exercice à condition d'utiliser des méthodes statistiques fiables.

- *l'inventaire comptable* : il se base sur les quantités entrées et sorties, ainsi que sur la détermination du coût des stocks. Cet inventaire comptable peut être intermittent (dénombrement périodique et au moins annuel) ou permanent (suivi continu des quantités détenues) selon le degré et la qualité de suivi souhaités par l'organisme. En fonction de la méthode retenue pour l'inventaire comptable, les opérations liées aux stocks se comptabilisent de deux manières différentes.

a) > **Méthode de l'inventaire intermittent**

Dans le système de l'inventaire intermittent, l'aspect patrimonial des stocks est laissé de côté et la classe 3 n'est pas mouvementée en cours d'année. Tous les achats sont uniquement considérés pendant l'exercice comme des charges d'exploitation et débités au compte 60. Les ventes sont enregistrées au compte 70. Cependant, cette procédure est incomplète puisqu'elle ne permet pas d'inscrire à l'actif du bilan le stock existant et elle fausse le résultat dans la mesure où les charges comprennent également les articles achetés et non vendus. Il faut donc extraire des comptes de charges, les stocks restants, éléments du patrimoine. La technique de l'inventaire intermittent implique donc, en fin d'exercice, un ajustement comptable qui permet :

- de faire apparaître le stock à l'actif du bilan,
- d'éliminer du compte de résultat les achats non revendus.

En fin d'exercice :

- le responsable de la comptabilité auxiliaire des stocks (ordonnateur) doit :
 - o réaliser des inventaires physiques,
 - o créer une demande de comptabilisation et transmettre les éléments justificatifs au comptable.
- le responsable de la comptabilité générale doit :
 - o s'assurer que les éléments transmis par l'ordonnateur sont conformes,
 - o demander des précisions, le cas échéant, à l'ordonnateur,
 - o comptabiliser la demande de comptabilisation en période d'inventaire.

Deux écritures sont nécessaires :

- l'annulation du stock initial (stock de début d'exercice constaté en balance d'entrée),
- la constatation du stock final (stock de fin d'exercice).

Technique comptable

Les écritures peuvent être automatiques s'il y a une comptabilité auxiliaire des stocks, la comptabilité générale étant alors automatiquement mouvementée à partir de la comptabilité auxiliaire.

- Cas n°1 : Suivi des comptes de stocks de matières premières
- Cas n°2 : Suivi des comptes de stocks de produits finis

Cas n°1 : Suivi des comptes de stocks de matières premières

Exercice N (l'organisme tient une comptabilité des stocks pour le premier exercice)

En cours d'exercice : achats de matières premières

A la certification du service fait

- Débit 601 « Achats stockés - Matières premières et fournitures »
- Crédit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

A la prise en charge de la demande de paiement

Débit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

Crédit 401 « Fournisseurs »

En fin d'exercice N, constatation des stocks existants (après avoir procédé à l'inventaire extra-comptable, à savoir au recensement et à l'évaluation des existants en stocks)

Débit 31 « Matières premières et fournitures »

Crédit 6031 « Variation des stocks de matières premières et fournitures (à subdiviser comme le 601) »

Exercice N+1

En cours d'exercice, l'organisme procède à des achats et à des ventes

En fin d'exercice N+1 : comptabilisation de la variation des stocks

Annulation du stock initial

Débit 6031 « Variation des stocks de matières premières et fournitures (à subdiviser comme le 601) »

Crédit 31 « Matières premières et fournitures »

Constatation du stock final

Débit 31 « Matières premières et fournitures »

Crédit 6031 « Variation des stocks de matières premières et fournitures (à subdiviser comme le 601) »

Cas n°2 : Suivi des comptes de stocks de produits finis**Exercice N (l'organisme tient une comptabilité des stocks pour le premier exercice)**

En cours d'exercice : achats de matières premières

A la certification du service fait

Débit 601 « Achats stockés - Matières premières et fournitures »

Crédit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

A la prise en charge de la demande de paiement

Débit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

Crédit 401 « Fournisseurs »

En fin d'exercice N, constatation des stocks existants (après avoir procédé à l'inventaire extra-comptable, à savoir au recensement et à l'évaluation des existants en stocks)

Débit 35 « Stocks de produits »

Crédit 7135 « Variation des stocks de produits »

Exercice N+1

En cours d'exercice, l'organisme procède à des achats et à des ventes

En fin d'exercice N+1 : comptabilisation de la variation des stocks

Annulation du stock initial

Débit 7135 « Variation des stocks de produits »

Crédit 35 « Stocks de produits »

Constatation du stock final

Débit 35 « Stocks de produits »

Crédit 7135 « Variation des stocks de produits »

Les organismes pratiquant un inventaire intermittent, et dont les stocks peuvent être volumineux ou diversifiés, peuvent alléger les tâches de fin d'exercice en pratiquant des arrêtés intermédiaires et donc en lissant sur toute l'année les contrôles de leurs stocks.

b) > Méthode de l'inventaire permanent

En principe, l'inventaire permanent est tenu en comptabilité analytique ; toutefois, le plan comptable général autorise sa tenue en comptabilité générale dans les comptes correspondants de la classe 3. Les achats et les ventes sont comptabilisés comme dans le système de l'inventaire intermittent, mais simultanément, les comptes de stocks vont fonctionner de manière à mettre en conformité leur solde avec la situation des existants. Ainsi, les comptes de stocks sont mouvementés au fil de l'eau, au gré des entrées et des consommations de stocks.

En fin d'exercice :

- le responsable de la comptabilité auxiliaire des stocks (ordonnateur) doit :
 - o s'assurer que les mouvements de stocks ont bien été retranscrits en comptabilité auxiliaire des stocks, conformément aux inventaires physiques,
 - o en cas d'écart, créer une demande de comptabilisation avec les pièces justificatives nécessaires.
- le responsable de la comptabilité générale doit :
 - o s'assurer que toutes les écritures de la comptabilité auxiliaire des stocks ont bien été enregistrées sur les comptes de stocks (30 à 37) en comptabilité générale tout au long de l'exercice,
 - o le cas échéant, comptabiliser une demande de comptabilisation en période d'inventaire.

Technique comptable

Les écritures peuvent être automatiques s'il y a une comptabilité auxiliaire des stocks, la comptabilité générale étant alors automatiquement mouvementée à partir de la comptabilité auxiliaire.

En cours d'exercice

Achats de matières premières

A la certification du service fait

Débit 601 « Achats stockés - Matières premières et fournitures »

Crédit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

A la prise en charge de la demande de paiement

Débit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

Crédit 401 « Fournisseurs »

Simultanément, comptabilisation de l'entrée en stocks

Débit 31 « Matières premières et fournitures »

Crédit 6031 « Variation des stocks de matières premières et fournitures (à subdiviser comme le 601) »

Entrée en stocks des produits fabriqués par l'organisme grâce aux matières premières précédemment achetées

Débit 35 « Stocks de produits »

Crédit 7135 « Variation des stocks de produits »

Ventes aux clients

Débit 411 « Clients »

Crédit subdivision intéressée du compte 70x « Valeurs de produits fabriqués, prestations de services, marchandises »

Au fur et à mesure des ventes, comptabilisation de la sortie des stocks

Débit 7135 « Variation des stocks de produits »

Crédit 35 « Stocks de produits »

Donnant plus d'informations en cours d'exercice, ce système est plus compliqué car il implique des écritures supplémentaires et la tenue d'une comptabilité analytique permettant de chiffrer le montant du coût de production des produits vendus. En outre la question de la valorisation des stocks se pose quotidiennement. Cependant, il ne dispense pas d'effectuer l'inventaire des stocks à la clôture de l'exercice pour contrôler la situation comptable des existants.

SOUS-SECTION 4 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES STOCKS DES ÉTABLISSEMENTS PUBLICS D'AMÉNAGEMENT

Ce paragraphe sera complété en 2018.

SOUS-SECTION 5 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES STOCKS DES ÉTABLISSEMENTS PUBLICS FONCIERS

Les établissements relevant des articles L321-1 à L321-13 du code de l'urbanisme ou « établissements publics fonciers de l'État » exercent leurs activités dans le cadre d'un programme pluriannuel d'interventions retraçant les objectifs sur 5 ans et réalisé par tranches annuelles (articles L321-5 à L321-7 du code de l'urbanisme). Ce programme est approuvé par une délibération du conseil d'administration. Les objectifs sont ensuite repris dans des conventions passées avec les collectivités territoriales ou leurs groupements.

Les établissements publics fonciers exercent des missions de différentes natures :

- les actions sur fonds propres (portage foncier et réserves foncières),
- les actions en prestations,
- les opérations sous mandat.

1. Les actions sur fonds propres

➤ Définitions

Ces opérations sont financées sur les fonds propres de l'établissement public et notamment, par la taxe spéciale d'équipement, les produits de réalisation des stocks de terrains ainsi que, le cas échéant, par des subventions spécifiques. Les actions sur fonds propres recouvrent essentiellement les opérations « d'actions foncières » qui peuvent intervenir sous deux formes : portage foncier ou réserve foncière.

- ◆ Le portage foncier

Les établissements publics acquièrent des terrains, soit de gré à gré, soit par voie de préemption, d'expropriation ou d'adjudication, dans le but de les revendre à des collectivités ou à des tiers désignés par elles : ce sont des opérations de portage foncier. La maîtrise de ces terrains ou immeubles par l'établissement conditionne la mise en œuvre de projets publics d'aménagement. L'établissement en devient propriétaire pour un prix agréé par l'administration des domaines, sous réserve de la procédure du passer outre (L'article R1211-6 du Code général de la propriété des personnes publiques stipule qu'il est possible, pour l'État ou l'un de ses établissements publics, de retenir, sur décision motivée, un montant supérieur à l'évaluation domaniale, il s'agit de la procédure du « passer outre »).

Ces acquisitions foncières s'inscrivent dans le cadre d'une convention conclue avec une collectivité territoriale ou un établissement public qui prévoit les modalités essentielles de sortie de l'opération, à savoir :

- le terme de la sortie (durée du portage),
- le mode de détermination du prix de sortie et de rémunération de l'établissement public (produits d'ingénierie et d'actualisation foncières),
- les modalités de paiement du prix.

La convention organise également les modalités relatives à la jouissance et à la gestion du bien pendant la durée du portage. C'est ainsi que les obligations du propriétaire (entretien, assurance, sécurité, impôt foncier, ...) peuvent être soit mises à la charge de la collectivité, soit supportées par l'établissement public. Dans ce dernier cas, il peut être convenu que celui-ci puisse concéder la jouissance du bien à titre précaire, les revenus en découlant pouvant venir en atténuation des charges et frais de gestion supportés.

Le prix de revient des stocks intègre les charges et les produits appréhendés par l'établissement durant la période de portage en fonction du montage conventionnel. Il constitue la base de calcul de la rémunération de l'établissement. Le prix de revient augmenté de cette rémunération correspond au prix de cession.

Le prix de cession des terrains comptabilisés en stocks est enregistré au compte 701 « Ventes de terrains ». Il intègre :

- le coût de portage, calculé via *le taux de rémunération*, qui correspond aux frais d'intervention de l'établissement public,
- *le taux d'actualisation* appliqué annuellement qui prend en compte l'érosion monétaire et a pour objectif de maintenir la capacité d'intervention de l'établissement public.

Les taux de rémunération et d'actualisation sont fixés par le conseil d'administration des établissements publics fonciers. La rémunération de l'établissement est comptabilisée dans les comptes 7061 « Produits d'actualisation foncière » et 7062 « Produits d'ingénierie foncière ». Le montant de l'actualisation peut aussi être simplement ajouté au prix de cession du terrain dans le compte 701 « Ventes de terrains » lors de la rétrocession à la collectivité ou à un tiers désigné par elle. L'établissement peut également décider de ne pas appliquer de taux de rémunération et de taux d'actualisation.

Le prix de cession peut également faire l'objet de minorations foncières accordées par l'établissement sous certaines conditions définies dans la convention conclue avec une collectivité, notamment dans le cadre d'opérations visant à la réalisation de logements locatifs sociaux. Le dispositif consiste alors à abaisser le prix de revient du foncier porté par l'EPF au moment de sa vente à la collectivité. La minoration foncière vise, en diminuant le coût du foncier, à rendre réalisable et à faciliter le montage de certaines opérations de construction.

♦ Les réserves foncières

Dans ce cadre, les établissements publics acquièrent des terrains pour constituer des stocks d'emprises foncières sans que les modalités de sorties de l'investissement soient organisées au moment de l'acquisition : il s'agit d'opérations de réserve foncière. Les acquisitions foncières réalisées dans ce contexte sont de ce fait différentes des opérations de portage qui font systématiquement l'objet d'une convention. Les modalités et la date de cession ne sont donc pas prédéfinies et cette incertitude fait peser un risque sur ce type d'opérations. L'établissement public peut alors constater dans certaines conditions une provision (cf. ci-après le paragraphe « Provision pour pertes à terminaison »).

➤ Valorisation des stocks d'actions sur fonds propres

Les stocks fonciers sont valorisés à leur prix de revient dont les éléments constitutifs s'analysent ainsi :

- coût d'acquisition de l'emprise foncière ;
- frais d'acquisition à savoir notamment, les frais de notaire, commissions, indemnités d'éviction ou d'expropriation ;
- frais d'intervention et d'actualisation de l'établissement public foncier couverts de manière forfaitaire par la rémunération contractuelle perçue par celui-ci durant la période de portage foncier. La contrepartie de ces coûts incorporés dans la valorisation des stocks est incluse dans les frais généraux de l'établissement (frais de personnel, charges de structure). En l'absence de connaissance de la durée du portage foncier lors de la signature de la convention, le taux minimum d'actualisation doit être retenu ;
- frais supportés par l'établissement public lorsque ceux-ci sont expressément répercutés par convention dans le prix de revient du stock. Ils sont alors inscrits dans les différentes subdivisions du compte 601x « Achats stockés-Terrains ou immeubles à aménager ».

Il s'agit notamment :

- ♦ des frais d'études : ce sont les achats d'études et de prestations de services sous-traités qui s'intègrent dans le cycle de production de l'établissement. Entrent notamment dans ce cadre, les études et prestations liées à des opérations d'aménagement de terrains qui sont imputées au compte 6041 « Achats d'études » et intégrées au coût de production ;
- ♦ des travaux : il s'agit des achats de travaux sous-traités qui s'intègrent dans le cycle de production ;
- ♦ des frais annexes : ce sont les frais annexes à incorporer au cycle de production, notamment dans le cadre des opérations d'aménagement de terrains stockés. Pour les opérations de portage foncier, il peut s'agir des frais dont la convention prévoit expressément qu'ils seront supportés par l'établissement public foncier et intégrés dans le prix de revient du stock, à savoir par exemple, les charges d'entretien, les frais d'assurance, l'impôt foncier, les frais de surveillance et autres frais.

Les frais financiers ne peuvent être intégrés dans la valorisation des stocks que dans la mesure où un emprunt spécifique à l'opération a été souscrit et durant la période de maintien du terrain en stocks.

Certaines conventions de portage foncier prévoient que l'établissement peut consentir une location à titre précaire d'un terrain figurant en stocks. Dans ce cas, il est précisé dans la convention que les revenus locatifs viennent en atténuation des charges supportées par l'établissement public pour la détermination du prix de revient de la charge foncière. L'application des termes de la convention doit alors conduire à constater les produits de cette nature dans un compte de charges négatives. Des subdivisions spécifiques sont alors abondées, de type 601x9 « Achats stockés - Terrains ou immeubles à aménager - Produits en atténuation de charges ».

➤ Dépréciation des stocks d'actions sur fonds propres

A la clôture de chaque exercice, le prix de revient de chaque terrain en stocks doit être comparé à sa valeur probable de réalisation (prix de marché). Si le prix de revient est supérieur à la valeur probable de réalisation, une dépréciation doit être constatée pour la différence.

Les dépréciations sont calculées terrain par terrain sans compensation possible.

La constitution de dépréciations ne concerne a priori que :

- les terrains acquis dans le cadre des réserves foncières, notamment lorsqu'ils sont l'objet d'une pollution par l'amiante, chimique ou pyrotechnique ;
- le foncier détenu ou acquis dans le cadre d'une opération éligible à la minoration foncière (en effet, dans ce cas, l'EPF revend le bien à son prix de revient minoré.)

Technique comptable

Débit 681.73 « Dotations aux dépréciations des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement) – Stocks et en-cours »

Crédit 39x « Dépréciation des stocks et en-cours »

Chaque dépréciation doit être ajustée à la fin de l'exercice soit par dotation complémentaire, soit par reprise totale ou partielle.

➤ Provision pour pertes à terminaison

Lors de certaines opérations de réserves foncières, un risque peut survenir, notamment dans le cas où une décision d'acquisition foncière a été prise au cours d'un exercice sans que l'acte d'acquisition ait été signé à la clôture dudit exercice. De même, il peut apparaître dès la signature de la convention et avant même l'exécution de tout achat ou travaux, que le coût total de l'opération sera supérieur au prix de vente prévu. Dans ces situations, il convient de comptabiliser une provision pour « pertes à terminaison » pour le montant de la perte prévisionnelle. Le transfert de propriété n'étant pas encore intervenu au profit de l'établissement, celui-ci ne peut inscrire l'emprise foncière dans ses stocks ; la provision correspondante est donc à inscrire au passif du bilan dans les provisions pour risques au compte 151x « Provisions pour risques ». Elle est ensuite virée en dépréciation sur stocks lors de l'acquisition de l'emprise foncière.

Technique comptable

Débit 6815 « Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement »

Crédit 151x « Provisions pour risques »

Chaque provision doit être ajustée à la fin de l'exercice soit par dotation complémentaire, soit par reprise totale ou partielle.

➤ Comptabilisation des stocks d'actions sur fonds propres

Le système de comptabilisation des stocks de terrains destinés à être revendus est soit celui de l'inventaire intermittent, soit celui de l'inventaire permanent.

- ♦ Inventaire intermittent

Entrées en stocks

En cours d'exercice, les dépenses afférentes à l'acquisition des terrains et les frais occasionnés sont comptabilisés aux comptes de charges concernés soit :

- pour les frais incorporables au coût de production, dans les différentes subdivisions du compte 601x « Achats stockés - Terrains ou immeubles à aménager » pour le coût d'achat des terrains, les frais d'études, les travaux et les frais annexes ;

- pour les frais non incorporables au coût de production, dans les comptes 608x « Frais accessoires d'achat »,

- pour les frais financiers, au compte 6611 « Intérêts des emprunts et des dettes ».

A la certification du service fait

Débit 60 « Achats et variations de stocks »

Crédit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

A la prise en charge de la demande de paiement

Débit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

Crédit 401 « Fournisseurs »

Les frais d'intervention et d'actualisation incorporés au prix de revient des stocks sont comptabilisés de manière non individualisée dans les différents comptes de charges de l'établissement (frais de personnel, charges de structure).

Puis en fin d'exercice, les charges d'intérêts portées en cours d'année au compte 6611 « Intérêts des emprunts et des dettes » et incorporables au coût de production sont comptabilisées au compte 601x « Achats stockés - Terrains ou immeubles à aménager » par la contrepartie du compte 796 « Transferts de charges financières » :

Débit 601x « Achats stockés - Terrains ou immeubles à aménager »
Crédit 796 « Transferts de charges financières »

Et les dépenses constatées au cours de l'exercice et constituant le prix de revient des stocks sont intégrées en stocks :

Débit 311 « Terrains »
Crédit 6031 « Variation des stocks de matières premières et fournitures (à subdiviser comme le 601) »

Comptabilisation d'une acquisition – Opération de portage foncier – Inventaire intermittent

En cours d'exercice :

- Achat du terrain : 100 €
- Études sur terrains : 5 €
- Travaux sur terrains : 20 €
- Frais accessoires : 8 €

Comptabilisation dans les subdivisions du compte 601x « Achats stockés - Terrains ou immeubles à aménager » pour 133 €

- Frais financiers : 10 € → Comptabilisation au compte 6611 « Intérêts des emprunts et des dettes »

En fin d'exercice :

♦ *Transfert des charges financières incorporables au coût de production :*

Débit 601x « Achats stockés - Terrains ou immeubles à aménager » pour 10 €
Crédit 796 « Transferts de charges financières » pour 10 €

♦ *Calcul du prix de revient :*

Prix de revient =
Frais incorporés au coût de production (143 €)
+ Frais d'intervention (5 €)
+ Frais d'actualisation (4 €)

Prix de revient = 152 €

♦ *Intégration en stocks :*

Débit 311 « Terrains » pour 152 €
Crédit 6031 « Variation des stocks de matières premières et fournitures (à subdiviser comme le 601) » pour 152 €

Concernant les frais d'intervention et d'actualisation, la contrepartie de ces coûts stockés est intégrée de manière non individualisée dans les frais généraux de l'établissement (frais de personnel, coûts de structure).

Sorties des stocks

En cours d'exercice, les cessions de terrains sont enregistrées en compte de résultat au compte 701 « Ventes de terrains » :

Lors de la vente (à la prise en charge du titre de recette)

Débit du compte de tiers concerné
Crédit 701 « Ventes de terrains »

Concomitamment, constatation des produits d'actualisation foncière et d'ingénierie foncière

Débit du compte de tiers concerné
Crédit 7061 « Produits d'actualisation foncière »
Crédit 7062 « Produits d'ingénierie foncière »

Puis en fin d'exercice, l'ajustement des stocks de terrains résultant des cessions est enregistré en compte de résultat :

Débit 6031 « Variation des stocks de matières premières et fournitures (à subdiviser comme le 601) »
Crédit 311 « Terrains »

Comptabilisation d'une cession – Opération de portage foncier – Inventaire intermittent

En cours d'exercice :

♦ *Vente du terrain :*

Débit du compte de tiers concerné pour 143 €

Crédit 701 « Ventes de terrains » pour 143 €

♦ *Constatation des produits d'actualisation foncière et d'ingénierie foncière :*

Débit du compte de tiers concerné pour 9 €

Crédit 7061 « Produits d'actualisation foncière » pour 4 €

Crédit 7062 « Produits d'ingénierie foncière » pour 5 €

Concernant les produits d'actualisation et d'ingénierie foncières, la contrepartie de ces coûts stockés est intégrée de manière non individualisée dans les frais généraux de l'établissement (frais de personnel, coûts de structure).

En fin d'exercice :

♦ *Sortie des stocks :*

Débit 6031 « Variation des stocks de matières premières et fournitures (à subdiviser comme le 601) » pour 152 €

Crédit 311 « Terrains » pour 152 €

- ♦ Inventaire permanent

Entrées en stocks

En cours d'exercice, les acquisitions de terrains et dépenses liées sont intégrées aux comptes de charges concernés : subdivisions du compte 601x « Achats stockés - Terrains ou immeubles à aménager », compte 608x « Frais accessoires d'achat » et compte 6611 « Intérêts des emprunts et des dettes ».

A la certification du service fait

Débit 60 « Achats et variations de stocks »

Crédit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

A la prise en charge de la demande de paiement

Débit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

Crédit 401 « Fournisseurs »

Concomitamment, ces dépenses sont, au fur et à mesure, directement enregistrées en stocks au compte 311 « Terrains ». Les frais d'études, travaux et frais annexes incorporables au coût de production sont comptabilisés aux subdivisions de ce même compte.

Débit 311 « Terrains »

Crédit 6031 « Variation des stocks de matières premières et fournitures (à subdiviser comme le 601) »

Puis en fin d'exercice, les charges d'intérêts portées en cours d'année au compte 6611 « Intérêts des emprunts et des dettes » et incorporables au coût de production sont comptabilisées au compte 601x « Achats stockés - Terrains ou immeubles à aménager » par la contrepartie du compte 796 « Transferts de charges financières » :

Débit 601x « Achats stockés - Terrains ou immeubles à aménager »

Crédit 796 « Transferts de charges financières »

Ces charges sont ensuite intégrées au prix de revient des stocks :

Débit 311 « Terrains »

Crédit 6031 « Variation des stocks de matières premières et fournitures (à subdiviser comme le 601) »

Comptabilisation d'une acquisition – Opération de portage foncier – Inventaire permanent

En cours d'exercice :

♦ *Acquisition du terrain et constatation des frais liés :*

Les dépenses afférentes à l'acquisition du terrain sont intégrées aux comptes de charges concernés : subdivisions du compte 601x « Achats stockés - Terrains ou immeubles à aménager », compte 608 « Frais accessoires d'achat » et compte 6611 « Intérêts des emprunts et des dettes ».

<ul style="list-style-type: none"> - Achat du terrain : 100 € - Études sur terrains : 5 € - Travaux sur terrains : 20 € - Frais accessoires : 8 € 	}	<p>Comptabilisation dans les subdivisions du compte 601x « Achats stockés - Terrains ou immeubles à aménager » pour 133 €</p>
---	---	---

- Frais financiers : 10 € → Comptabilisation au compte 6611 « Intérêts des emprunts et des dettes »

♦ *Simultanément, intégration dans les comptes de stocks :*

<ul style="list-style-type: none"> - Achat du terrain : 100 € - Études sur terrains : 5 € - Travaux sur terrains : 20 € - Frais accessoires : 8 € - Frais financiers : 10 € - Frais d'intervention et d'actualisation : 9 € 	}	<p>Comptabilisation dans les subdivisions du compte 311 « Terrains » Prix de revient = 152 €</p>
---	---	--

Débit 311 « Terrains » pour 152 €

Crédit 6031 « Variation des stocks de matières premières et fournitures (à subdiviser comme le 601) » pour 152 €

Concernant les frais d'intervention et d'actualisation, la contrepartie de ces coûts stockés est intégrée de manière non individualisée dans les frais généraux de l'établissement (frais de personnel, coûts de structure).

En fin d'exercice :

♦ *Transfert des charges financières incorporables au coût de production :*

Débit 601x « Achats stockés - Terrains ou immeubles à aménager » pour 10 €

Crédit 796 « Transferts de charges financières » pour 10 €

♦ *Intégration des charges financières en stocks :*

Débit 311 « Terrains » pour 10 €

Crédit 6031 « Variation des stocks de matières premières et fournitures (à subdiviser comme le 601) » pour 10 €

Sorties des stocks

En cours d'exercice, les cessions de terrains sont enregistrées au fur et à mesure en compte de résultat au compte 701 « Ventes de terrains » :

Lors de la vente (à la prise en charge du titre de recette)

Débit du compte de tiers concerné

Crédit 701 « Ventes de terrains »

Concomitamment, constatation des produits d'actualisation foncière et d'ingénierie foncière

Débit du compte de tiers concerné

Crédit 7061 « Produits d'actualisation foncière »

Crédit 7062 « Produits d'ingénierie foncière »

Concomitamment, les terrains vendus sont sortis des stocks

Débit 6031 « Variation des stocks de matières premières et fournitures (à subdiviser comme le 601) »

Crédit 311 « Terrains »

Comptabilisation d'une cession – Opération de portage foncier – Inventaire permanent**En cours d'exercice uniquement :**♦ *Vente du terrain :*

Débit du compte de tiers concerné pour 143 €

Crédit 701 « Ventes de terrains » pour 143 €

♦ *Simultanément : Constatation des produits d'actualisation foncière et d'ingénierie foncière :*

Débit du compte de tiers concerné pour 9 €

Crédit 7061 « Produits d'actualisation foncière » pour 4 €

Crédit 7062 « Produits d'ingénierie foncière » pour 5 €

♦ *Simultanément : Sortie des stocks :*

Débit 6031 « Variation des stocks de matières premières et fournitures (à subdiviser comme le 601) » pour 152 €

Crédit 311 « Terrains » pour 152 €

Dans ce cas, les comptes des classes 6 et 7 se soldent lors de la cession.

➤ Mise à disposition des stocks d'actions sur fonds propres

Dans le cadre des opérations de portage foncier, les établissements publics fonciers peuvent mettre à disposition à titre gratuit au profit d'une autre entité publique, généralement une collectivité locale, des biens acquis et comptabilisés en comptes de stocks. La mise à disposition (ou transfert) confère à l'organisme bénéficiaire la jouissance du bien ainsi que les droits et obligations qui s'y attachent. L'entité transférante, soit l'EPF, conserve quant à elle la propriété juridique du bien transféré, seul le contrôle du bien étant transféré à l'entité receveuse.

La comptabilisation des biens mis à disposition implique nécessairement l'existence d'une convention de mise à disposition précisant les responsabilités financières respectives des entités concernées ainsi que les conditions d'entrée et de sortie du bien.

La mise à disposition du bien ayant pour effet d'en conférer le contrôle à une autre entité, l'établissement, en tant qu'entité transférante, doit le sortir de son bilan. Ce transfert d'actif se traduit dans les comptes de l'EPF par une diminution de ses capitaux propres.

Technique comptable

Débit 119 « Report à nouveau - solde débiteur »

Crédit subdivision concernée du compte 311x « Terrains »

A la date du transfert, les stocks mis à disposition à titre gratuit sont enregistrés à la valeur comptable figurant dans les comptes de l'entité transférante. La valeur brute du stock et, le cas échéant, les éventuelles dépréciations qui y sont attachées sont reprises dans les comptes de l'entité receveuse.

Le compte de résultat de l'établissement n'est pas impacté par cette sortie d'actif, l'entité conservant la propriété du bien transféré.

A l'issue de la période de mise à disposition, le stock initialement transféré réintègre les comptes de l'entité propriétaire. Le stock réintègre l'actif de l'EPF pour la valeur comptable inscrite dans les comptes de l'entité anciennement bénéficiaire. Les dépréciations constatées sont également reprises, le cas échéant, dans les comptes de l'EPF.

Technique comptable

Débit subdivision concernée du compte 311x « Terrains »

Crédit 110 « Report à nouveau - solde créditeur »

Pour aller plus loin

Les modalités de comptabilisation des transferts d'actifs entre entités du secteur public sont précisées dans l'instruction dédiée.

2. Les actions en prestations

Ces opérations de prestations de services sont réalisées à la demande de tiers et sont financées par ces derniers en tout ou partie, soit par le versement de « subventions-participations », soit par une convention de mandat.

Ces actions peuvent consister en la remise en état de sites afin de leur redonner une valeur d'usage, par exemple des travaux de réhabilitation, de conservation, de remise en état d'un bâtiment (sur le clos et le couvert), de verdissement, des opérations de requalification de friches industrielles ou de traitement des espaces dégradés, etc. Le traitement des espaces dégradés regroupe, selon les établissements, des interventions de nature diverse, à savoir :

- la requalification des friches industrielles dans les bassins en reconversion,
- le traitement des cités ouvrières,
- l'intervention sur des friches urbaines ou portuaires,
- la reconversion de bâtiments industriels délaissés,
- la mise en œuvre d'une politique de traitement et d'aménagement des emprises militaires délaissées.

Les établissements publics fonciers tiennent également un rôle de conseil d'ingénierie et d'expertise auprès des collectivités territoriales par la réalisation d'études préalables aux acquisitions foncières. Ce type de mission peut s'inscrire notamment dans le prolongement des actions de réhabilitation des espaces dégradés ; l'établissement effectue alors une étude destinée à accompagner les collectivités dans leurs réflexions d'urbanisme sur le devenir de terrains et de bâtiments en état de friches.

Une grande partie de ce type d'interventions s'inscrit dans un cadre pluriannuel suivant les dispositions du contrat de plan État-Région, éventuellement abondé par l'Union européenne, qui se décline en tranches annuelles. Les crédits font chaque année l'objet d'un accord sur une enveloppe budgétaire globale lors du vote du budget de l'établissement public, la répartition de cette enveloppe par bailleur de fonds et par programme n'intervenant qu'ultérieurement au fur et à mesure de la réalisation des engagements.

L'intervention de l'établissement public peut également faire l'objet de conventions-cadres pour des missions spécifiques.

Dans les deux cas, l'établissement public reçoit des bailleurs de fonds (Union européenne, État, régions, départements, communes et autres collectivités) des « subventions-participations ». Ces participations financières qui prennent le plus souvent la forme de prise en charge d'une quote-part des coûts encourus sont sans contrepartie directe d'une valeur équivalente pour la plupart des financeurs ; elles constituent donc des opérations pluriannuelles sans contrepartie directe non assimilables à des contrats à long terme. L'établissement agit alors en son nom propre, en tant que prestataire dans le cadre de la convention, et confie la réalisation des prestations à des entreprises extérieures. L'établissement retient sur la subvention-participation une rémunération calculée selon un pourcentage contractuel du montant des travaux TTC. L'établissement public doit être en mesure de justifier les dépenses financées par chaque subvention-participation. Pour chaque convention, il doit pouvoir justifier les dépenses par numéro de compte et indiquer, en fin d'opération, le solde éventuel à reverser ou à réaffecter, avec l'accord du bailleur de fonds, à une autre convention.

Les études et travaux sur des emprises foncières appartenant aux collectivités sont remis à l'achèvement de la prestation. Lorsque l'établissement public est propriétaire des emprises foncières sur lesquelles sont réalisés les études et les travaux, ceux-ci sont transférés à la collectivité lors de la cession desdites emprises.

L'établissement public peut également participer à des actions en prestations en cofinçant l'opération par prélèvement sur ses fonds propres. Il verse alors sa participation dans l'opération financée par ailleurs par un ou plusieurs bailleurs de fonds versant des subventions-participations.

Enfin, les actions en prestations peuvent intervenir sous la forme d'opérations sous mandat. L'établissement public agit alors en tant que mandataire et est tenu de rendre compte de ses dépenses au mandant. La comptabilisation des actions en prestations sous mandat est exposée infra au paragraphe 3 « Les opérations sous mandat ».

La rémunération des établissements publics fonciers est calculée selon un pourcentage du montant des dépenses exprimé toutes taxes comprises (TTC). Elle est comptabilisée au compte 7063 « Prestations d'actions de services ».

➤ Comptabilisation en cours d'exercice (hors opérations sous mandat)

Dans un premier temps, l'établissement exécute les prestations ; puis, il procède ensuite à un appel de fonds afin d'obtenir des financeurs leur participation financière.

Ces subventions-participations sont versées par les tiers financeurs sous certaines conditions, généralement à la réalisation effective des dépenses. Le droit de l'établissement est acquis quand les conditions d'octroi sont satisfaites, à savoir lors de l'exécution des dépenses effectivement financées (exécution du service fait). Le montant du droit correspond à la part financée des dépenses éligibles constatées au cours de la période se rattachant à l'exercice clos. La réalisation de ces dépenses est généralement attestée par la production périodique de justificatifs financiers (par exemple, factures) ou techniques (par exemple, rapport scientifique). Le montant des droits acquis sur un exercice est au plus égal au montant des dépenses réalisées et justifiées sur ce

même exercice. Dès que le droit est acquis à l'établissement, la subvention-participation est comptabilisée au compte 74x « Subventions de fonctionnement » par le débit du compte 441 « État et autres collectivités publiques - Subventions » ou du compte 46 « Débiteurs divers et créditeurs divers » (le compte à utiliser est fonction de la nature du financeur).

Dans le cas où les fonds sont versés par le financeur à l'organisme public avant l'acquisition du droit octroyant la subvention-participation, ceux-ci sont constitutifs d'avances et sont comptabilisés au crédit du compte 441.9 « État et autres collectivités publiques – Avances sur subventions » ou du compte 46x9 « Débiteurs divers et créditeurs divers - Avances sur subventions » (le compte à utiliser est fonction de la nature du financeur) pour le montant encaissé.

Les coûts engagés au titre des actions en prestations sont comptabilisés en compte de résultat en les ventilant selon leur nature au compte 604 « Achats d'études et prestations de services (incorporés aux ouvrages et aux produits) » ou au compte 605 « Achat de matériel, équipements et travaux (incorporés aux ouvrages et aux produits) ».

➤ Comptabilisation en fin d'exercice (hors opérations sous mandat)

A la clôture, la rémunération de l'établissement public, calculée en pourcentage du montant TTC des travaux de l'exercice, est imputée au compte 7063 « Prestations d'actions de services ».

Technique comptable

Aucune écriture n'est à constater lors de la signature de la convention liant l'EPF au tiers financeur.

Au cours de l'exercice N

a) **Au fur et à mesure des travaux**

A la certification du service fait

Débit 60x « Achats et variations de stocks »

Crédit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

A la prise en charge de la demande de paiement

Débit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

Crédit 401 « Fournisseurs »

b) **Lors de l'acquisition du droit (justification des dépenses auprès du tiers financeur)**

Constataion en produits (appel de fonds)

Débit subdivision intéressée du compte 441 « État et autres collectivités publiques - Subventions » ou du compte 46 « Débiteurs divers et créditeurs divers » (le compte à utiliser est fonction de la nature du financeur)

Crédit 74x « Subvention de fonctionnement »

Réception des fonds

Débit classe 5

Crédit subdivision intéressée du compte 441 « État et autres collectivités publiques - Subventions » ou du compte 46 « Débiteurs divers et créditeurs divers » (le compte à utiliser est fonction de la nature du financeur)

A la clôture de l'exercice N

c) **Rémunération de l'établissement**

Cette rémunération est calculée en pourcentage du montant TTC des travaux de l'exercice.

Débit 60x « Achats et variations de stocks »

Crédit 7063 « Prestations d'actions de services »

Comptabilisation d'une opération avec subvention-participation (hors opération sous mandat)**♦ Au cours de l'exercice**

- Au fur et à mesure des travaux (70 €)

A la certification du service fait

Débit 60x « Achats et variations de stocks » pour 70 €

Crédit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues » pour 70 €

A la prise en charge de la demande de paiement

Débit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues » pour 70 €

Crédit 401 « Fournisseurs » pour 70 €

- Lors de l'acquisition du droit (justification des dépenses auprès du tiers financeur qui est une collectivité)

Constatation en produits (appel de fonds)

Débit 441 « État et autres collectivités publiques - Subventions » pour 70 €

Crédit 74x « Subvention de fonctionnement » pour 70 €

Réception des fonds

Débit classe 5 pour 70 €

Crédit 441 « État et autres collectivités publiques - Subventions » pour 70 €

♦ En fin d'exercice, rémunération de l'établissement (3 €)

Débit 60x « Achats et variations de stocks » pour 3 €

Crédit 7063 « Prestations d'actions de services » pour 3 €

➤ Cas particulier : Financement de l'acquisition du terrain par les subventions-participations

Lorsque la subvention-participation couvre aussi l'acquisition d'un terrain, l'établissement reçoit du financeur les fonds concernés, puis acquiert le terrain. La convention prévoit que le terrain sera remis à la collectivité à l'issue de la réalisation des travaux. A la clôture de l'exercice et tant que l'opération n'est pas terminée, ce terrain doit apparaître en compte de stocks.

Il est considéré dans ce cas que l'octroi de la subvention-participation est subordonné à la réalisation d'une condition : la remise du terrain à la collectivité ; le droit de l'établissement est alors acquis et le produit peut être constaté. Ainsi, le compte 74x « Subventions de fonctionnement » n'est mouvementé qu'à l'issue de l'opération, lors de la remise du terrain, de façon concomitante avec sa sortie des stocks. La charge générée par cette sortie est de ce fait compensée simultanément par la constatation en produit de la subvention-participation.

Technique comptable**Au cours de l'exercice N****a) A la réception des fonds (subvention-participation)**

Débit classe 5 pour le montant encaissé

Crédit subdivision intéressée du compte 4419 « État et autres collectivités publiques – Avances sur subventions » ou du compte 46x9 « Débiteurs divers et créditeurs divers - Avances sur subventions » (le compte à utiliser est fonction de la nature du financeur) pour le montant encaissé

Des subdivisions spécifiques sont utilisées car les fonds versés par le financeur à l'organisme public avant l'acquisition du droit octroyant la subvention sont constitutifs d'avances.

b) Lors de l'acquisition du terrain**A la certification du service fait**

Débit 6011 « Terrains »

Crédit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

A la prise en charge de la demande de paiement

Débit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

Crédit 401 « Fournisseurs »

A la clôture de l'exercice N (cas d'un inventaire intermittent)**c) Entrée en stocks du terrain**

Débit 311 « Terrains »

Crédit 6031 « Variation des stocks de matières premières et fournitures (à subdiviser comme le 601) »

Au cours de l'exercice N+1**d) Au fur et à mesure des travaux****A la certification du service fait**

Débit 60x « Achats et variations de stocks »

Crédit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

A la prise en charge de la demande de paiement

Débit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

Crédit 401 « Fournisseurs »

e) A la remise du terrain**Sortie du stock**

Débit 6031 « Variation des stocks de matières premières et fournitures (à subdiviser comme le 601) »

Crédit 311 « Terrains »

Concomitamment, constatation de la subvention-participation en produits

- ◆ Solde du compte d'avances sur subventions

Débit subdivision intéressée du compte 4419 « État et autres collectivités publiques – Avances sur subventions » ou du compte 46x9 « Débiteurs divers et créditeurs divers - Avances sur subventions » pour le montant encaissé

Crédit subdivision intéressée du compte 441 « État et autres collectivités publiques - Subventions » ou du compte 46 « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour le montant encaissé

- ◆ Constatation en produits

Débit subdivision intéressée du compte 441 « État et autres collectivités publiques - Subventions » ou du compte 46 « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour le montant encaissé

Crédit 74x « Subvention de fonctionnement » pour le montant encaissé

L'impact est donc neutre sur le résultat de l'exercice N+1.

➤ Cas où l'établissement public participe au financement des actions en prestations

L'établissement public peut être amené à participer, uniquement sur ses fonds propres, au financement d'opérations d'actions en prestations. Dans ce cas, sa participation financière est à traiter dans les mêmes conditions que s'il s'agissait d'un bailleur de fonds externe même si, à la différence des autres bailleurs de fonds, cette participation ne se traduit pas par un versement effectif spécifique. Lors de l'acquisition du droit, les subventions-participations sont comptabilisées au compte 74x « Subventions de fonctionnement » et la charge correspondant à la participation de l'établissement public est constatée aux subdivisions du compte 657 « Charges spécifiques ».

Technique comptableAu cours de l'exercice N**a) Au fur et à mesure des travaux****A la certification du service fait**

Débit 60 « Achats et variations de stocks »

Crédit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

A la prise en charge de la demande de paiement

Débit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

Crédit 401 « Fournisseurs »

b) Lors de l'acquisition du droit (justification des dépenses auprès du tiers financeur)**Constatation en produits (appel de fonds)**

Débit subdivision intéressée du compte 441 « État et autres collectivités publiques - Subventions » ou du compte 46 « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour le montant total des subventions-participations appelées (y compris celle de l'EPF)

Crédit 74x « Subvention de fonctionnement » pour le montant total des subventions-participations appelées (y compris celle de l'EPF)

Réception des fonds

Débit classe 5 pour le montant encaissé

Crédit subdivision intéressée du compte 441 « État et autres collectivités publiques - Subventions » ou du compte 46 « Débiteurs divers et créiteurs divers » pour le montant encaissé

Comptabilisation en charges de la participation financière de l'établissement à l'opération

Débit subdivision intéressée du compte 657 « Charges spécifiques » pour le montant appelé de la participation de l'EPF

Crédit subdivision intéressée du compte 441 « État et autres collectivités publiques - Subventions » pour le montant appelé de la participation de l'EPF

A la clôture de l'exercice N**c) Rémunération de l'établissement public**

Cette rémunération est calculée en pourcentage du montant TTC des travaux de l'exercice.

Débit 60 « Achats et variations de stocks »

Crédit 7063 « Prestations d'actions de services »

En fin d'exercice, la classe 8 peut être utilisée par l'établissement pour satisfaire à certaines obligations d'information. Les comptes d'engagements hors bilan permettent d'enregistrer et de suivre les droits et obligations susceptibles de modifier le montant ou la consistance du patrimoine de l'établissement public, ainsi que les engagements pouvant avoir des conséquences financières sur les exercices futurs.

Les subdivisions du compte 801 fournissent par nature les engagements donnés par l'établissement public (compte 8011 « Engagements donnés par l'organisme »), ainsi que les engagements reçus (compte 8012 « Engagements reçus par l'organisme »). Ce sujet est traité dans le fascicule développant la norme n° 13 « Les engagements à mentionner dans l'annexe ».

Les engagements hors bilan doivent être réajustés à chaque clôture d'exercice en fonction de leur évolution.

Participation financière de l'EPF à une action en prestations

Financiers	Subvention-participation
Union européenne	2.000
Région	2.000
EPF	2.000
TOTAL	6.000

Travaux réalisés en N : 900 TTC
Taux de rémunération de l'EPF : 3 %

La rémunération de l'EPF à comptabiliser au compte 7063 « Prestations d'actions de services » pour l'année N s'élève à : $900 * 3 \% = 27 \text{ €}$

La participation financière de l'EPF à comptabiliser au compte 657 « Charges spécifiques » pour l'année N s'élève au cumul du montant TTC des travaux engagés et justifiés sur l'exercice N auquel est appliqué le prorata du financement apporté par l'établissement :
 $900 * 2.000 / 6.000 = 300 \text{ €}$

♦ **Au cours de l'exercice :**

- *Au fur et à mesure des travaux (900 €)*

A la certification du service fait

Débit 60x « Achats et variations de stocks » pour 900 €
Crédit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues » pour 900 €

A la prise en charge de la demande de paiement

Débit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues » pour 900 €
Crédit 401 « Fournisseurs » pour 900 €

- *Lors de l'acquisition du droit (justification des dépenses auprès du tiers financeur)*

Constatation en produits (appel de fonds)

Débit subdivision intéressée du compte 441 « État et autres collectivités publiques - Subventions »
ou du compte 46 « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour 900 €
Crédit 74x « Subvention de fonctionnement » pour 900 €

Réception des fonds

Débit classe 5 pour 600 €
Crédit subdivision intéressée du compte 441 « État et autres collectivités publiques - Subventions »
ou du compte 46 « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour 600 €

Comptabilisation en charges de la participation financière de l'EPF à l'opération

Débit subdivision intéressée du compte 657 « Charges spécifiques » pour 300 €
Crédit subdivision intéressée du compte 441 « État et autres collectivités publiques – Subventions »
pour 300 €

♦ **En fin d'exercice, rémunération de l'établissement public (27 €)**

Débit 60x « Achats et variations de stocks » pour 27 €
Crédit 7063 « Prestations d'actions de services » pour 27 €

En synthèse :

	Actions sur fonds propres	Actions en prestations
Mode de financement	Opérations financées sur les fonds propres de l'établissement public et notamment, par la taxe spéciale d'équipement, les produits de réalisation des stocks de terrains ainsi que, le cas échéant, par des subventions spécifiques.	Opérations financées par des tiers en tout ou partie, soit par le versement de subventions-participations, soit par une convention de mandat.
Mode d'intervention	Ce sont essentiellement les opérations « d'actions foncières » qui peuvent intervenir sous deux formes : portage foncier ou réserve foncière.	Elles consistent en la remise en état de sites afin de leur redonner une valeur d'usage, notamment les opérations de requalification de friches industrielles ou de traitement des espaces dégradés. Elles peuvent également consister en un rôle de conseil d'ingénierie et d'expertise auprès des collectivités territoriales par la réalisation d'études.
Rémunération	L'EPF se rémunère en intégrant dans le prix de cession des terrains : - le coût de portage, calculé via le taux de rémunération, qui correspond aux frais d'intervention de l'établissement public, - le taux d'actualisation appliqué annuellement qui prend en compte l'érosion monétaire et a pour objectif de maintenir la capacité d'intervention de l'établissement public.	L'établissement retient sur la subvention-participation une rémunération calculée selon un pourcentage contractuel du montant des travaux TTC.

3. Les opérations sous mandat

Lorsque l'établissement public agit au nom et pour le compte de tiers (État, collectivité, ...), les opérations sont réalisées dans le cadre d'une convention de mandat (au sens de l'article 1984 du code civil). Elles sont alors retracées exclusivement dans des comptes de tiers et ne doivent pas impacter le résultat de l'établissement. Toutes les opérations effectuées par l'établissement public pour le compte du mandant, en recette comme en dépense, sont enregistrées dans la comptabilité de l'établissement mandataire en compte de classe 4. L'établissement exécute en effet ces opérations en vertu d'une convention ; il exerce tout ou partie des opérations de maîtrise d'ouvrage pour le compte du mandant. Les comptes de tiers à mouvementer dépendant de la nature du mandant, les subdivisions des comptes suivants sont à utiliser :

- 443.x « Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux »
- 467.x « Autres comptes débiteurs ou créditeurs »

Ces comptes peuvent être subdivisés en comptabilité générale autant que de besoin afin de permettre un suivi des différentes opérations sous mandat. L'établissement peut également affiner son suivi via un module de son système d'information dédié à une comptabilité auxiliaire des comptes de tiers. La tenue de cette comptabilité auxiliaire permet de renseigner de manière détaillée les mouvements débiteurs et créditeurs qui interviennent sur chaque compte de tiers. Enfin, ce suivi peut être effectué de manière extra-comptable.

Les opérations sous mandat peuvent être effectuées à titre gratuit ou à titre onéreux. Dans ce dernier cas, l'opération est soumise aux règles de la concurrence et l'établissement répond à une procédure d'appel d'offres dans le cadre d'un marché public. Seule la rémunération acquise à l'établissement public mandataire dans le cadre de l'exécution d'un contrat à titre onéreux impacte le compte de résultat via le compte 7064 « Rémunération des opérations sous mandat ».

Technique comptable**A la signature de la convention qui lie l'organisme au mandant**

Débit 443x « Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux » ou 467x1 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs » selon la nature du mandant

Crédit 467x2 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs »

Lors de l'encaissement des fonds versés par le mandant à l'EPF

Débit 51x « Banques, établissements financiers et assimilés »

Crédit 443x « Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux » ou 467x1 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs » selon la nature du mandant

Lorsque l'EPF verse les fonds aux différents bénéficiaires

Débit 467x2 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs »

Crédit 51x « Banques, établissements financiers et assimilés »

Le solde débiteur du compte 443x ou 467x1 représente les sommes restant à encaisser du mandant et le solde créditeur du compte 467x2 représente les sommes restant à verser aux bénéficiaires.

La distinction entre opérations sur fonds propres et opérations sous mandat n'est pas toujours aisée et ressort de la responsabilité de l'établissement public. L'adaptation de certaines conventions n'est pas à exclure afin que la comptabilisation reflète le plus fidèlement possible la réalité économique de ces opérations.

Pour aller plus loin

Les modalités de comptabilisation des dispositifs d'intervention sont précisées dans l'instruction dédiée.

FASCICULE N° 9 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES CREANCES DE L'ACTIF CIRCULANT (CF. NORME 9)

Le présent fascicule précise les modalités de comptabilisation des créances de l'actif circulant et à ce titre décline les dispositions normatives définies dans la norme 9 du RNCEP. Ainsi, le champ d'application du fascicule est constitué des :

- créances sur les entités publiques soit les opérations faites avec l'État, des collectivités publiques et des organismes internationaux,
- créances sur les clients et comptes rattachés,
- créances sur les redevables soit celles qui correspondent aux produits de la fiscalité affectée,
- avances versées par l'organisme,
- créances correspondants à des opérations pour compte de tiers notamment dans le cadre des dispositifs transparents,
- créances sur les autres débiteurs,
- produits à recevoir sur ces créances,
- charges constatées d'avance.

En revanche, ne relèvent pas du présent fascicule :

- les créances rattachées à des participations (cf. fascicule dédié aux immobilisations financières de la norme 7),
- les prêts effectués par l'organisme (cf. fascicule dédié aux immobilisations financières de la norme 7),
- les créances liées aux opérations de trésorerie (cf. fascicule dédié aux composantes de la trésorerie de la norme 10),
- les dépôts de garantie (cf. fascicule dédié aux dettes financières de la norme 11).

Le présent fascicule précise également les modalités de comptabilisation des avoirs reçus et des indus qui constituent des opérations spécifiques relevant à la fois de comptes fournisseurs ou de comptes clients.

Les créances de l'actif circulant représentent un droit de l'organisme à exiger de ses débiteurs l'exécution d'une obligation (remise d'une chose, d'une somme d'argent, réalisation d'un service) à un terme convenu. De fait, l'organisme détient un droit sur un tiers et inversement le tiers doit se libérer de son obligation envers l'organisme .

Les critères de comptabilisation d'une créance de l'actif circulant prévus dans les dispositions normatives respectent les conditions générales de comptabilisation d'un actif²⁹. Ces critères indiquent que l'entité bénéficiera des avantages économiques futurs correspondants à la créance, laquelle est identifiable et son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

Les créances de l'actif circulant sont comptabilisées à la date à laquelle les droits qu'elles génèrent sont obtenus. Ainsi, chaque créance (comme la dette réciproque) naît lors de l'échange des consentements entre les parties et devient certaine quant à son principe et son montant lors du transfert de propriété pour les ventes ou lors de leur réalisation pour les services.

Dans le cas d'une vente de biens ou de services, la créance est comptabilisée lors du transfert du contrôle des biens (livraison du bien) ou des services (réalisation de la prestation) à l'acheteur.

Les créances sont enregistrées initialement au bilan, au coût historique, sans contraction entre les créances et les dettes : le coût correspond au montant dû par le tiers à l'organisme pour les créances émises par ce dernier ; le coût correspond également au prix d'achat avec l'ensemble des coûts qui lui sont directement rattachables pour les créances acquises par l'organisme.

Les créances résultent d'opérations réalisées à court terme avec des tiers dont la contrepartie comptable est un produit si les conditions de comptabilisation des produits sont remplies. Sinon, la contrepartie comptable des créances est un compte de passif ou de trésorerie pour les avances et acomptes versés. Elles regroupent les comptes de débiteurs, les comptes de produits à recevoir correspondant à des créances certaines, rattachables à l'exercice, n'a pas encore été inscrit aux comptes de tiers débiteurs à la clôture de l'exercice, ainsi que les comptes de charges constatées d'avance qui sont des actifs correspondant à des achats de biens ou de services dont la fourniture ou la prestation interviendra ultérieurement.

Les informations à mentionner dans l'annexe sont présentées dans le fascicule relatif aux états financiers. L'annexe des comptes indique également la ventilation des créances de l'actif circulant par échéance à un an au plus et à plus d'un an.

L'ensemble des comptes de tiers (classe 4) sont traités dans les fascicules relatifs aux créances de l'actif circulant et aux passifs non financiers. Ils comportent neuf subdivisions indiquées ci-dessous :

- 40 - Fournisseurs et comptes rattachés
- 41 – Clients et comptes rattachés
- 42 – Personnel et comptes rattachés
- 43 – Sécurité sociale et autres organismes sociaux
- 44 – État et autres collectivités publiques
- 45 – Comptabilités distinctes rattachées
- 46 – Débiteurs divers et créditeurs divers

²⁹ Pour mémoire, un actif est un élément du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'organisme, c'est à dire constituant une ressource contrôlée du fait d'événements passés et dont il attend des avantages économiques futurs.

- 47 – Comptes transitoires ou d'attente
- 48 – Comptes de régularisation
- 49 – Dépréciation des comptes de tiers

COMPTE 40. FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES

COMPTE 401. FOURNISSEURS – (CAS SPÉCIFIQUE DES AVOIRS REÇUS ET DES INDUS).

L'ensemble des comptes fournisseurs et comptes rattachés sont traités dans le fascicule dédié aux passifs non financiers, à l'exception des comptes 4091 « Fournisseurs-Avances versées sur commandes », 4094 « Études préliminaires à la construction » (compte réservé aux EPIC), 4096 « Fournisseurs-Créances pour emballages et matériel à rendre » et 4098 « Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus » pour lesquels leur fonctionnement relève du présent fascicule.

L'avoir fournisseur, ou rabais, remises et ristournes sur achats, consiste à réduire le montant dû par l'organisme à un fournisseur pour un achat ou une prestation de service déterminée.

Il peut être pris en compte au titre de l'achat ou de la prestation visée, ou dans le cas de commandes sur marché, au titre d'un achat ou d'une prestation ultérieure relevant d'un engagement juridique de même nature.

Le traitement comptable de l'avoir diffère selon qu'il est mentionné sur la facture initiale du fournisseur (aucune écriture dans ce cas, la facture étant comptabilisée pour son montant net) ou reçu postérieurement à l'achat. Dans ce dernier cas, les schémas comptables varient selon l'exercice concerné par l'achat.

- Si l'avoir correspond à un retour sur achat de l'exercice (le retour et la comptabilisation de la facture s'effectuent sur le même exercice), il convient de le comptabiliser comme une facture d'achat extournée en créditant le compte de charge et en débitant le compte fournisseur. Cependant plusieurs cas sont à distinguer, conformément aux divers flux de dépenses.
- Si l'avoir correspond à une remise portant sur un achat de l'exercice précédent, le compte fournisseur est débité en contrepartie d'un crédit d'une subdivision du compte 609 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats » ;

A) Les avoirs reçus (correspondant à une remise ou à un retour sur achat de l'exercice)

Technique comptable³⁰ :

- Si la dépense avec engagement juridique a fait l'objet d'un service fait certifié dans l'outil avant la comptabilisation de la facture.

1. Lors de la certification du service fait pour les organismes assujettis à la TVA.

Débit 6 « Charges »
 Débit 44586 « TVA sur factures non parvenues »
 Crédit 408 « Fournisseurs-factures non parvenues »

2. Comptabilisation de la demande de paiement (DP) correspondante

- A la facture d'achat initiale pour les organismes assujettis à la TVA :
 Débit 408 « Fournisseurs-factures non parvenues »
 Débit 44566 « TVA déductible sur autres biens et services »
 Crédit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services »
 Crédit 44586 « TVA sur factures non parvenues »
- A l'avoir : comptabilisation de l'avoir indépendamment du fonctionnement du système d'information.
 Débit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services »
 Crédit 44566 « TVA déductible sur autres biens et services »
 Crédit 6 « Charges »
- Si la dépense avec engagement juridique fait l'objet d'une certification du service fait (SF) concomitant à l'enregistrement de la facture

Comptabilisation du SF avec la DP correspondante

- **A réception de la facture d'achat initiale :**
 Débit 6 « Charges »
 Débit 44566 « TVA déductible sur autres biens et services »
 Crédit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services »

³⁰ Les écritures comptables sont identiques dans les hypothèses b) et c).

- **puis à réception de l'avoir :**

Débit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services »
 Crédit 44566 « TVA déductible sur autres biens et services »
 Crédit 6 « Charges »

c) Si la dépense n'a pas fait l'objet d'un engagement juridique préalable

Comptabilisation de la DP correspondante

- **A réception de la facture d'achat initiale :**

Débit 6 « Charges »
 Débit 44566 « TVA déductible sur autres biens et services »
 Crédit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services »

- **A réception de l'avoir :**

Débit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services »
 Crédit 44566 « TVA déductible sur autres biens et services »
 Crédit 6 « Charges »

B) Les avoirs reçus (correspondant à une remise ou à un retour sur achat de l'exercice précédent)

- **A l'avoir :**

Débit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services »
 Crédit 44566 « TVA déductible sur autres biens et services »
 Crédit 609 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats »

Le compte 609 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats »³¹ enregistre à son crédit les avoirs lorsque ceux-ci se rapportent à un achat initial effectué au cours de l'exercice précédent.

C) La constatation d'un indu et l'émission d'une demande de reversement

L'indu vise à recouvrer un trop versé dans le cas où la demande de paiement a été émise et payée pour une somme supérieure aux droits effectifs du créancier. Il vise également la régularisation des sommes indûment perçues qui ne peuvent être déduites sous forme d'avoir sur une demande de paiement à venir relevant d'un même engagement juridique établi au bénéfice de ce créancier au cours du même exercice ayant supporté le trop-versé. Dans ce dernier cas, la facture d'origine est payée et l'engagement juridique (EJ) est clos.

Technique comptable :

Deux procédures distinctes sont à distinguer :

- Si l'indu est constaté lors du même exercice que la dépense d'origine, l'ordonnateur émet une demande de reversement imputée sur le compte de charge ou d'immobilisation relatif à la dépense d'origine.

Prise en charge de la demande de versement (DRv)

Débit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services »³²
 Crédit 6 « Charges »
 Crédit 44566 « TVA déductible sur autres biens et services »

Encaissement au cours du même exercice ou d'un exercice ultérieur :

Débit 5 « Disponibilités »
 Crédit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services »

- Si l'indu est constaté lors d'un exercice ultérieur à la dépense d'origine, le gestionnaire du titre de recette émet un titre de recette imputé sur le compte général de produits.

³¹ Les comptes 619 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur services extérieurs et 629 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur autres services extérieurs peuvent également être utilisés.

³² Le compte 463 - Autres comptes débiteurs - Titres de recettes, demandes de reversement, demande de versement à recouvrer peut se substituer au compte 4011.

Prise en charge du titre de recette

Débit 411 « Clients »³³
 Crédit 44571 « TVA collectée »
 Crédit 7 « Produits »

Encaissement au cours du même exercice ou d'un exercice ultérieur :

Débit 5 « Disponibilités »
 Crédit 4111 « Clients - Ventes de biens ou de prestations de services »

COMPTE 409- FOURNISSEURS- AVANCES, AVOIRS, REMISES.

4091- Fournisseurs- Avances versées sur commandes
 4094- Études préliminaires à la construction (compte réservé aux EPIC et EP d'aménagement)
 4096- Fournisseurs-Créances pour emballages et matériel à rendre
4098- Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus.

Les avances :

Conformément à l'article 87 du code de marchés publics, un organisme peut être amené à payer une avance à un fournisseur. Lors du versement de l'avance sur commandes par l'organisme auprès du fournisseur, le compte fournisseur est débité en contrepartie du crédit du compte de trésorerie. Lors de la prise en charge de l'avance, le comptable comptabilisera une demande de paiement qui sera ensuite mise en paiement. Toutefois, le versement de l'avance n'est pas soumis au service fait.

Quand les prestations exécutées atteignent à minima 65 % du montant du marché, l'avance est remboursée par précompte sur les sommes dues ultérieurement au titulaire du marché. Lors de la récupération, le montant de l'avance vient en déduction de toute nouvelle demande de paiement.

Deux sous-comptes distinguent les avances et acomptes relatives aux marchés de fonctionnement (409.1) de celles relatives aux acquisitions d'immobilisations (409.4).

COMPTES 4091- FOURNISSEURS- AVANCES VERSEES SUR COMMANDES**Technique comptable****1.Prise en charge de la demande de paiement d'avance par le comptable**

Débit 4091-« Fournisseurs- Avances versées sur commandes »
 Crédit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services »

2.Mise en paiement de l'avance

Débit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services »
 Crédit 5 « Trésorerie »

3.Création du service fait

Débit 6 « Charge»
 Crédit 408 « Fournisseur facture non parvenue »

4.Comptabilisation de la DP portant une récupération d'avance

Débit 408 « Fournisseur facture non parvenue »
 Crédit 4011« Fournisseur – Achats de biens ou de prestations de services »
 Crédit 4091 « Fournisseurs- Avances versées sur commandes »

5.Mise en paiement de la DP portant une récupération d'avance pour le montant de la DP minoré du montant de l'avance

Débit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services »
 Crédit 5 « Trésorerie »

Le cas des avances et acomptes sur commandes d'immobilisations font l'objet d'un développement particulier dans le fascicule dédié aux immobilisations corporelles (cf. norme 6).

³³ Le compte 463 - Autres comptes débiteurs - Titres de recettes, demandes de reversement, demande de versement à recouvrer peut se substituer au compte 411. Si l'avoir ne constate ni retour, ni remise mais corrige une erreur de facturation de l'exercice antérieur il convient d'appliquer les dispositions de la norme 14 « Changement s de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs) déclinées dans l'instruction dédiée.

Spécificité des établissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC)**Compte 4094 - Etudes préliminaires à la construction**

Ce compte permet de retracer les études préliminaires à la construction.

COMPTE 4096- FOURNISSEURS-CRÉANCES POUR EMBALLAGES ET MATÉRIEL À RENDRE.

Lors d'un achat, l'organisme client doit comptabiliser la consignation des emballages. La consignation consiste pour l'acheteur du bien à verser des fonds en dépôt qui constituent une créance sur le vendeur-consignataire. La consignation des emballages est assimilée à un prêt d'usage assorti d'un dépôt de garantie qui entraîne des obligations pour les parties, notamment le fait que le prêteur reste propriétaire de l'emballage consigné et que la consignation se termine avec l'usage de la chose.

Les emballages consignés sont détenus par l'organisme client en dépôt et ne sont pas inclus dans ses stocks. Ils n'ont donc pas à être compris dans l'inventaire des stocks.

Technique comptable**1. Consignation par l'établissement des emballages ou matériels appartenant aux fournisseurs, pour le montant de la consignation**

Débit 4096 « Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre »

Crédit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services »

2. Restitution des emballages ou matériels au prix de la consignation

Débit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services »

Crédit 4096 « Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre »

3. Ou restitution des emballages ou matériels pour un prix inférieur à celui de la consignation (destruction, perte)

Débit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services », pour le montant de la reprise

Débit 6136 « Malis sur emballages restitués », pour la différence entre le prix de la reprise et celui de la consignation

Crédit 4096 « Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre »

4. Ou conservation par l'établissement des emballages ou matériels consignés

Débit 602 « Achats stockés - Autres approvisionnements » ou 606 « Achats non stockés de matières et fournitures » si leur faible importance ne justifie pas leur suivi en stock

Crédit 4096 « Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre »

COMPTE 4098- RABAIS, REMISES, RISTOURNES À OBTENIR ET AUTRES AVOIRS NON ENCORE REÇUS.

Le traitement comptable diffère selon que le montant des remises, rabais ou ristournes à obtenir figure sur la facture d'achat ou n'est déterminé que postérieurement à l'enregistrement de l'achat :- Le rabais est une réduction pratiquée exceptionnellement sur le prix d'achat préalablement convenu pour tenir compte, par exemple, d'un défaut de qualité ou de conformité des objets achetés. Leur montant est connu et acquis lors de la facturation.

- La remise est une réduction pratiquée habituellement sur le prix courant d'achat en considération, par exemple, de l'importance de l'achat ou de la profession de l'acheteur et généralement calculée par application d'un pourcentage au prix courant d'achat. Leur montant est connu et acquis lors de la facturation.

- La ristourne est une réduction de prix calculée sur l'ensemble des opérations faites avec le même tiers pour une période déterminée. Étant donné qu'il faut attendre l'expiration de la période concernée pour connaître leur montant, ce type de réduction n'est pas mentionné sur les factures.

Si leur montant figure sur la facture, les achats sont comptabilisés déduction faite des rabais et remises déduits du montant des factures.

Si leur montant ne figure pas sur la facture, les réductions sont comptabilisées au débit du compte fournisseur concerné en contre partie du compte 609 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats ».

En fin d'exercice, l'organisme doit comptabiliser les différents rabais, remises et ristournes dont il a connaissance mais dont il n'a pas reçu la notification. Ces rabais, remises et ristournes sont comptabilisés au compte 4098 au titre des produits à recevoir.

Technique comptable

1. Constatation des rabais, remises et ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus en fin d'exercice N (il s'agit d' avoirs non encore reçus sur facture).

- Débit 4098 « Rabais, remises et ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus »
- Crédit 609 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats »
- ou Crédit 619 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur services extérieurs »
- ou Crédit 629 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur autres services extérieurs »
- Crédit 44586 «TVA sur factures non parvenues » (pour les organismes assujettis à la TVA)

2.A l'ouverture de l'exercice suivant N+1 : l'écriture de régularisation est contre passée (procédure d'extourne)

- Débit 609 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats »
- ou Débit 619 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur services extérieurs »
- ou Débit 629 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur autres services extérieurs »
- Débit 44586 «TVA sur factures non parvenues » (pour les organismes assujettis à la TVA)
- Crédit 4098 « Rabais, remises et ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus »

3. Si au cours de l'exercice N les notifications des rabais, remises et ristournes (dont les avoirs non encore reçus) sont réceptionnées par l'organisme, le compte 4098 est soldé comme indiqué infra.

- Débit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services »
- Crédit 4098 « Rabais, remises et ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus »

COMPTE 41 CLIENTS ET COMPTES RATTACHÉS

L'ensemble des comptes clients sont traités dans ce fascicule :

- 411- Clients.
- 412- Étudiants, élèves, stagiaires
- 413- Clients -Effets à recevoir sur ventes de biens ou de prestations de services
- 416- Clients douteux ou litigieux
- 418- Clients-produits non encore facturés
- 419- Clients et étudiants créditeurs

COMPTE 411- CLIENTS

- 4111- Clients – Ventes de biens ou de prestations de services
- 4117- Retenues de garanties

COMPTE 4111- CLIENTS – VENTES DE BIENS OU DE PRESTATIONS DE SERVICES

- **La nomenclature :**

Les créances liées à la vente de biens ou de services par l'organisme sont comptabilisées au compte 4111 «Clients -Ventes de biens ou de prestations de services ». Les produits issus des encaissements réalisés sur ces créances constituent des recettes propres pour l'organisme, un titre de recette est validé par l'ordonnateur.

Les comptes clients et comptes rattachés peuvent être subdivisés en fonction des spécificités de l'organisme pour identifier les transactions avec clause de réserve de propriété, les créances rattachées à des clients résidant en France ou à l'étranger, les créances dont l'échéance est à court terme, moyen terme ou long terme.

Ces comptes sont régis par un référentiel de tiers clients qui s'applique à tous les tiers débiteurs et qui regroupe l'ensemble des données relatives au tiers dont celles relatives au recouvrement, à son identification et à sa fiabilité.

La comptabilisation des intérêts courus fait l'objet d'un compte spécifique qui peut être également subdivisé au même titre que les créances s'y rattachant.

Par ailleurs, afin d'adapter le traitement de la TVA en fonction de la domiciliation du client (notamment, s'agissant des partenaires de l'Union européenne), les organismes ont la possibilité de subdiviser le compte 411 « Clients -Ventes de biens ou de prestations de services » pour identifier les livraisons intra-communautaire. Il conviendra de retenir le chiffre « 2 » en cinquième position afin de différencier les clients résidant dans l'Union européenne, des clients résidant en France et de ceux résidant hors Union européenne.

- **La procédure :**

Le processus de la recette se déroule en cinq étapes et fait intervenir différents acteurs qui cumulent souvent différents rôles. La première étape consiste à constater la créance par le service métier lors de la réalisation d'une prestation de service ou d'une vente. Puis, la liquidation de la créance est réalisée par le gestionnaire, responsable du titre de recettes, à partir d'une collecte d'informations et de pièces nécessaires à la création du titre de recettes qui sera ensuite validé par le responsable du titre.

Le comptable de la prise en charge de la recette prend en charge le titre et le valide, la facture peut alors être adressée au client. La créance est ensuite suivie par le comptable du recouvrement qui mène des actions de recouvrement adaptées. Enfin, le responsable de la trésorerie encaisse la recette et réalise le rapprochement entre la créance et le titre de recette.

Une créance est un droit de nature financière que détient un organisme vis-à-vis d'un tiers, et inversement, fait naître une obligation du tiers envers l'organisme. Les événements qui sont à l'origine de la créance peuvent être une livraison de bien à l'issue d'une vente, la réalisation d'une prestation, mais aussi, une décision d'attribution d'une subvention au profit de l'organisme ou encore une facture sans décision préalable, pour laquelle aucune décision n'a été formalisée.

Les crédits budgétaires seront abondés dans le système d'information une fois que le rapprochement entre l'encaissement de la créance et la prise en charge du titre définitif sera effectué.

Technique comptable :

Lors de la vente (prise en charge de la facture de vente) validation du titre de recette par le comptable

Débit subdivision intéressée du compte 41 « Clients et comptes rattachés » pour le montant TTC

Crédit 44571 « TVA collectée » pour le montant de la TVA (pour les organismes assujettis à la TVA)

Crédit subdivision intéressée du compte 70 « Valeurs de produits fabriqués, prestations de services, marchandises » pour le montant hors TVA

Encaissement du règlement reçu par le client et rapprochement avec le titre

Débit classe 5 pour le montant TTC

Crédit subdivision initialement débitée du compte 41 « Clients et comptes rattachés » pour le montant TTC

COMPTE 4117 – RETENUES DE GARANTIE

Les retenues de garanties qui sont effectuées par les clients jusqu'à la livraison du bien sont inscrites au compte 4117 « Retenues de garantie » jusqu'à l'échéance du terme de la garantie. La garantie se rattache à une créance certaine et ne doit pas être déduite des ventes dont le montant est constitué de l'ensemble des éléments facturés.

Technique comptable

Comptabilisation des retenues effectuées par les clients sur le prix convenu et jusqu'à l'échéance du terme de garantie prévu :

Débit 4117 « Retenues de garantie » pour le montant des retenues

Crédit 4111 « Clients - Ventes de biens ou de prestations de services »

Restitution de la retenue par le client (encaissement)

Débit compte de disponibilités

Crédit 4117 « Retenues de garantie »

Spécificité des EPA, des chambres d'agriculture, des EPSCP et des établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles (EPNEA)

COMPTE 412 - ÉTUDIANTS, ÉLÈVES, STAGIAIRES

Ce compte permet de retracer les relations financières entre les organismes et les étudiants qui constituent une catégorie particulière de débiteurs.

Technique comptable : voir le compte 411

COMPTE 413 CLIENTS- EFFETS À RECEVOIR SUR VENTES DE BIENS OU DE PRESTATIONS DE SERVICE.

L'organisme, en tant que créancier, peut accorder à ses clients un délai de paiement en acceptant les règlements par effets de commerce.

Les effets de commerce constituent à la fois un instrument de paiement et un instrument de crédit et peuvent prendre la forme d'une lettre de change ou d'un billet à ordre.

La lettre de change est un titre créé à l'initiative du créancier (l'organisme) par lequel celui-ci donne l'ordre à son débiteur (le client) de payer la somme à l'échéance au profit d'un bénéficiaire déterminé. L'organisme peut également l'escompter à une date antérieure à l'échéance (remise à l'escompte) auprès d'une banque qui créditera immédiatement la somme sur son compte, diminuée des intérêts et de diverses commissions.

Technique comptable

Entrée des effets en portefeuille

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

Crédit 4111 « Clients - Ventes de biens ou de prestations de services »

A la date d'échéance de l'effet ou à la date de l'escompte

Débit 5114 « Effet à l'escompte » pour le montant effectivement encaissé

Débit 6275 « Frais sur effets (commissions d'endos, commissions sur cartes bancaires...) » pour le montant de la commission de gestion prélevée par la banque

Débit 6616 « Intérêts bancaires sur opérations de financement », pour le montant de l'escompte (frais financiers)

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

En cas d'impayés, la banque ou l'établissement de crédit peut renvoyer l'effet pour non paiement ou réclamation.

L'organisme rétablit alors à l'actif la créance initiale et le cas échéant, constitue une provision pour dépréciation de créances à concurrence du montant de la perte probable (la créance pourra avoir été préalablement basculée en créance douteuse au compte 416).

COMPTE 416 CLIENTS DOUTEUX OU LITIGIEUX.

L'utilisation de ce compte est optionnelle.

Tout au long de l'année, les services métier identifient les créances liées à des clients, dont la solvabilité est douteuse ou avec lesquels l'organisme est en litige.

Une créance « douteuse » est une créance certaine dans son principe dont le montant n'est pas contesté par le débiteur, que l'organisme possède à l'encontre d'un tiers dont la solvabilité est défaillante.

Les créances deviennent litigieuses après contestation par le client de la facture qui a été prise en charge préalablement par l'organisme.

La créance « douteuse » peut être individualisée et transférée au compte 416 « Clients douteux ou litigieux » par le responsable de la comptabilité auxiliaire « client » pour son montant total, TVA comprise. Le recouvrement est réalisé pour le montant TTC de la facture.

Une dépréciation doit être constatée dès qu'apparaît un risque de perte probable. Son montant est à apprécier compte tenu des circonstances et selon le principe de prudence. Il est estimé en fonction des informations dont dispose le créancier, à la date d'arrêt des comptes (cf. fascicule sur la norme 15 relative aux événements postérieurs à la clôture), sur la situation de son débiteur. Ce montant est toujours calculé à partir de la valeur hors taxes de la créance.

La dépréciation constatant la meilleure appréciation du risque de non-recouvrement, il est possible d'enregistrer des dépréciations ne représentant qu'une quote-part de la créance.

Si la dette d'un débiteur devient irrécouvrable, celle-ci est admise en non-valeur et comptabilisée au compte 654 « Pertes sur créances irrécouvrables ».

L'organisme qui est amené à abandonner sa créance à titre gracieux a pour effet de libérer le débiteur de son obligation et donc des sommes qui lui sont réclamées. La créance est alors soldée en contre partie du compte 654 « Pertes sur créances irrécouvrables ».

Dans le cadre du recouvrement des créances à l'étranger, la demande d'autorisation de la DGFIP n'est plus nécessaire afin d'avoir recours à une société spécialisée.

Technique comptable

Constatation du caractère douteux de la créance

Débit 416 « Clients douteux ou litigieux »

Crédit 411 « Clients »

Comptabilisation du recouvrement partiel de la créance

Débit compte de disponibilités

Crédit 416 « Clients douteux ou litigieux »

Constatation de la dépréciation pour la quote-part de la créance douteuse H.T

Débit 6817 « Dotations aux dépréciations des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement) »

Crédit 491 « Dépréciation des comptes de clients et comptes rattachés (clients, élèves, étudiants, stagiaires) »

Comptabilisation de la quote-part de la créance devenue irrécouvrable (créance admise en non-valeur ou ayant fait l'objet d'une remise gracieuse)

Débit 654 « Pertes sur créances irrécouvrables »

Débit 44571 « TVA collectée »³⁴

Crédit 416 « Clients douteux ou litigieux »

Reprise de la provision devenue sans objet

Débit 491 « Provisions pour dépréciation des comptes de clients »

Crédit 7817 « Reprises sur dépréciation des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement) »

Exemple :

L'organisme dispose d'une créance d'un client douteux d'un montant TTC de 10 800 €

Le débiteur fait l'objet d'une procédure de règlement judiciaire, l'organisme envisage de récupérer 30 % de la créance au cours de l'exercice N.

Au cours de l'exercice N+1, le client a fait l'objet d'une liquidation judiciaire et a transmis un règlement de 4 000 euros pour solde de tout compte.

Au 31/12/N

- **Basculement de la créance en créance douteuse**

Débit 416 « Clients douteux ou litigieux » : 10 800 €

Crédit 411 « Clients » : 10 800 €

- **Constatation d'une dépréciation**

Débit 6817 Dotations aux dépréciations des actifs circulants : 6 300 €

Crédit 491 « Dépréciations des comptes de clients » : 6 300 €

Calcul : $10\,800 / 1,2 * 70\% = 6\,300\ €$

Au cours de l'exercice N+1

- **Recouvrement partiel des créances**

Débit 512 Banque : 4 000 €

Crédit 416 « Clients douteux ou litigieux » 4 000 €

Au 31/12/N+1

- **Apurement de la créance irrécouvrable**

Débit 654 : « Pertes sur créances irrécouvrables » : 5 667 €

Débit 44571 « TVA collectée » : 1 133 €

Crédit 416 : « Clients douteux ou litigieux » : 6 800 €

Solde TTC : $10\,800 - 4\,000 = 6\,800\ €$

Perte sur créance H.T : $6\,800 / 1,2 = 5\,667\ €$

TVA restituée à l'organisme : $5\,667 * 0,2\ € = 1\,133\ €$

- **Reprise de la dépréciation devenue sans objet**

Débit 491 « Dépréciations des comptes de clients » : 6 300€

Crédit 7817 « Reprises sur dépréciations des actifs circulants » : 6 300€

³⁴ La récupération de la TVA n'est possible que sous réserve de respecter les conditions prévues à l'article 272 du CGI. Il convient de produire une facture rectificative ou un état récapitulatif afin d'obliger le débiteur à reverser à l'administration fiscale la part de TVA initialement déduite.

COMPTE 418 – CLIENTS -PRODUITS NON ENCORE FACTURÉS

4181 – Clients – Factures à établir

4188 – Clients – Intérêts courus

COMPTE 4181 – CLIENTS – FACTURES À ÉTABLIR

Le gestionnaire des titres doit en fin d'exercice identifier et communiquer au responsable des titres les informations relatives aux produits à recevoir. Il s'agit d'une part, des créances constatées qui n'ont pas encore été traduites par un titre au 31/12/N et d'autre part, des titres créés mais non validés par le responsable des titres au 31/12/N. Le comptable de la prise en charge des recettes recense également en fin d'exercice les titres validés par l'ordonnateur mais non encore pris en charge comptablement. Dès lors, l'ensemble de ces créances, qui n'ont pas fait l'objet d'une comptabilisation dans le système d'information de l'organisme, doit être comptabilisé en produits à recevoir à l'aide d'une demande de comptabilisation.

Ainsi, conformément au principe des droits constatés, une vente doit être rattachée à l'exercice écoulé si, à la date de clôture, la livraison a été effectuée alors même que la facture n'a pas encore été établie. L'enregistrement de produits à recevoir en opérations d'inventaire nécessite l'extourne du rattachement de produit N en N+1.

Une fois que les dispositifs le permettront le système d'information de l'organisme peut comptabiliser au fil de l'eau la constatation des droits notamment lors de la certification de l'acquisition du droit (CAD) par le service métier qui permet en outre l'imputation comptable de la créance ainsi que son suivi et son recouvrement. La CAD se traduit par la comptabilisation d'une écriture de produit à recevoir dans le système d'information qui permet à l'aide d'une restitution de connaître à n'importe quel moment de l'exercice le montant des produits à recevoir par l'organisme.

Technique comptable**Comptabilisation des titres non validés et des créances sans titre au 31/12/N**

Débit 4181 « Clients -Factures à établir »

Crédit 701 « Ventes de produits finis »

Crédit 44587 « TVA sur facturation à établir »

A l'ouverture, au 01/01/N l'écriture de produits à recevoir sera extournée (contre passation)

Débit 701 « Ventes de produits finis »

Débit 44587 « TVA sur facturation à établir »

Crédit 4181 « Clients -Factures à établir »

COMPTE 4188 – CLIENTS– INTÉRÊTS COURUS

Lors des opérations d'inventaire, en cas de retard de paiement, l'organisme est en mesure de comptabiliser des produits au compte 7638 " Revenus sur créances diverses "provenant des intérêts courus relatifs à une créance.

Technique comptable**Comptabilisation des intérêts courus relatifs à la créance au 31/12/N**

Débit 4188 « Clients -Intérêts courus »

Crédit 7638 « Revenus sur créances diverses »

A l'ouverture, au 01/01/N l'écriture de produits à recevoir sera extournée (contre passation)

Crédit 4188 « Clients -Intérêts courus »

Débit 7638 « Revenus sur créances diverses »

COMPTE 419 – CLIENTS ET ÉTUDIANTS CRÉDITEURS

L'ensemble des comptes 419 est traité dans le fascicule « créances de l'actif circulant » sauf le compte 4198 « Clients – Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir » dont le fonctionnement est évoqué dans le fascicule dédié aux passifs non financiers.

Le présent fascicule traite ainsi des subdivisions suivantes :

4191 – Clients-avances reçues sur commande en cours

4192 – Étudiants, élèves, stagiaires – avances reçues

4196 – Clients-Dettes sur emballages et matériels consignés

4197 – Clients et étudiants- Autres avoirs

COMPTE 4191 – CLIENTS-AVANCES REÇUES SUR COMMANDE EN COURS

Ce compte enregistre les avances reçues par l'organisme de la part de ses clients sur les commandes à livrer, les travaux à exécuter ou les services à rendre.

Les acomptes correspondent à l'exécution partielle d'une prestation ou d'une livraison. Ils donnent lieu à l'élaboration d'une facture d'acompte qui suit le processus standard du titre de recettes.

En revanche, l'encaissement d'une avance s'effectue sans lien avec la réalisation d'une prestation ou d'une livraison (partielle ou non). Elle ne donne lieu à aucune facturation mais à la comptabilisation d'une recette budgétaire dès son encaissement et son rapprochement avec un titre d'avance. Les versements d'avances effectués à l'aide du titre d'avance sont repris au moment de la facturation afin de dégager le montant de la créance restant à payer par le client.

En cas d'avances à recevoir sur les commandes à livrer, les travaux à exécuter ou les services à rendre, le gestionnaire du titre de recette crée le titre de recettes d'avance qui est validé par le responsable du titre de recettes. Le titre de recette ainsi créé ne sera pas mis en recouvrement par le comptable. Porteur de l'imputation comptable et budgétaire du versement reçu, il servira de support à sa comptabilisation, ainsi qu'à son encaissement.

Technique comptable

Prise en charge du titre de recette d'avance par l'agent comptable

Débit 4111 « Clients -Ventes de biens ou de prestations de services »

Crédit 4191 « Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes en cours », pour le montant de l'avance

Encaissement de l'avance et rapprochement avec le titre de recette d'avance.

Débit compte de disponibilités

Crédit 4111 « Clients -Ventes de biens ou de prestations de services » pour le montant de l'avance

Livraison des biens ou prestation de service et facturation. Un titre de recette portant récupération de l'avance ou de l'acompte est émis et validé par l'ordonnateur et pris en charge par le comptable pour le montant total.

Débit 411 « Clients -Ventes de biens ou de prestations de services »

Débit 4191 « Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes en cours », pour le montant de l'avance

Crédit compte intéressé de la classe 7, pour le total de la facture (titre de recettes)

Encaissement du solde et rapprochement avec le titre de recette

Débit compte de disponibilités

Crédit 4111 « Clients -Ventes de biens ou de prestations de services », pour la différence entre le montant du titre et le montant de l'avance

Dans l'hypothèse où l'avance ou l'acompte sont versés avant l'émission du titre d'avance, le versement reçu est alors comptabilisé provisoirement sur un compte d'imputation provisoire (47) qui sera soldé par l'agent comptable après la prise en charge du titre de recette.

Le compte 4191 enregistre également les réductions accordées sur les ventes :

- **Les rabais** sont des réductions pratiquées exceptionnellement sur le prix de vente préalablement convenu pour tenir compte de défaut de qualité ou de conformité des objets vendus. Ceux-ci sont connus et acquis lors de la facturation.

- **Les remises** sont des réductions pratiquées habituellement sur le prix courant de vente en considération, par exemple de l'importance de la vente. Elles sont calculées en pourcentage du prix courant de vente et sont connues et acquises lors de la facturation.

- **Les ristournes** sont des réductions de prix calculées sur l'ensemble des opérations faites avec le même tiers pour une période déterminée. Étant donné qu'il faut attendre l'expiration de la période concernée pour connaître leur montant, ce type de réduction n'est pas mentionné sur les factures.

Dans le cas où les réductions accordées sur les ventes ne sont pas connues lors de l'émission et de la prise en charge du titre de recette (cf. ristournes), une demande de remboursement est émise pour le montant de ces réductions.

La demande de remboursement viendra ensuite en déduction d'un titre de recette qui sera établi pour des livraisons ou des prestations ultérieures. Elle est portée au compte 709 - « Rabais, remises et ristournes accordés par l'établissement ».

Technique comptable

Prise en charge de la facture initiale pour le montant total de la facture

Débit subdivision intéressée du compte 4111 « Clients - Ventes de biens ou de prestations de services » pour le montant TTC

Crédit 44571 « TVA collectée » pour le montant de la TVA

Crédit subdivision intéressée du compte 70 « Valeurs de produits fabriqués, prestations de services, marchandises » pour le montant hors TVA

Encaissement du règlement reçu par le client et rapprochement avec le titre

Débit classe 5 pour le montant TTC

Crédit subdivision initialement débitée du compte 4111 « Clients - Ventes de biens ou de prestations de services » pour le montant TTC

Prise en charge de la demande de remboursement pour le montant de la ristourne non encore facturée

Débit subdivision intéressée du compte 709 « Rabais, remises et ristournes accordés par l'établissement » pour le montant hors TVA

Débit 44571 « TVA collectée » pour le montant de la TVA

Crédit 4191 « Clients - Avances reçues sur commande en cours » pour le montant TTC de l'avoir

Prise en charge de la facture pour les livraisons ou prestations réalisées ultérieurement (montant total) (écritures sans la TVA)

Débit 411 « Clients »

Crédit 7x « Produits »

Encaissement du montant net de la facture suite à déduction de l'avoir (écritures sans la TVA)

Débit 5 « Disponibilités », pour le montant net réglé par le client

Débit 4191 « Clients - Avances reçues sur commande en cours », pour le montant de l'avoir

Crédit 411 « Clients » pour le montant total de la facture

Spécificité des établissements publics à caractère scientifique et professionnel.

Compte 4192 - Ce compte enregistre les avances et acomptes reçus par l'établissement sur les frais de scolarité des étudiants et stagiaires. Un titre de recette d'avance qui ne sera pas mis en recouvrement par le comptable est créé et servira de support à l'encaissement de la comptabilisation de l'avance.

Technique comptable

Prise en charge du titre de recette d'avance par l'agent comptable

Débit 412 « Etudiants, élèves et stagiaires »

Crédit 4192 « Clients - Etudiants, élèves, stagiaires-avances reçues », pour le montant de l'avance

Encaissement de l'avance et rapprochement avec le titre de recette d'avance.

Débit compte de disponibilités

Crédit 412 « Etudiants, élèves et stagiaires »

Livraison des biens ou prestation de service et facturation

Un titre de recette portant récupération de l'avance est émis et validé par l'ordonnateur et pris en charge par le comptable pour le montant total.

Débit 412 « Etudiants, élèves et stagiaires »

Débit 4192 « Clients - Etudiants, élèves, stagiaires-avances reçues », pour le montant de l'avance

Crédit compte intéressé de la classe 7, pour le total de la facture (titre de recettes)

COMPTE 4196 – CLIENTS - DETTES SUR EMBALLAGES ET MATÉRIELS CONSIGNÉS

Le matériel d'emballage est un matériel réservé au conditionnement des produits manutentionnés dans l'organisme et reste à la disposition de celui-ci pour ses besoins internes.

Les emballages sont destinés à contenir les produits livrés aux clients en même temps que leur contenu.

La consignation est un contrat qui stipule que le prêteur reste propriétaire de l'emballage consigné et ne peut obtenir la restitution de la chose qu'après usage. Le contrat se termine au jour de restitution de la chose et du remboursement du dépôt.

Technique comptable

Facturation par l'organisme à ses clients au titre des consignations d'emballages ou de matériels

Débit 4111 « Clients -Ventes de biens ou de prestations de services »

Crédit 4196 « Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés »

Restitution de l'emballage

Débit 4196 « Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés »

Crédit 4111 « Clients -Ventes de biens ou de prestations de services »

Conservation de l'emballage par le client

Débit 4196 « Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés »

Crédit 707 « Ventes de marchandises » (titre de recettes)

Reprise effectuée pour un prix inférieur à celui de la consignation

Débit 4196 « Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés »

Crédit 411 « Clients -Ventes de biens ou de prestations de services »

Crédit 7086 « Bonis sur reprises d'emballages consignés » (titre de recettes)

COMPTE 4197 – CLIENTS - ETUDIANTS AUTRES AVOIRS

Ce compte permet de comptabiliser les avoirs détenus par l'organisme quand celui-ci effectue des missions au profit des étudiants .

A la clôture de l'exercice, l'organisme recense l'ensemble des avoirs non encore comptabilisés et donc restant à accorder aux étudiants

Un titre est émis par l'organisme, l'étudiant le règle dans son intégralité. A posteriori, l'organisme accorde un rabais sur ce titre.

Technique comptable

1 A la clôture de l'exercice : l'organisme comptabilise l'ensemble des avoirs à accorder

Débit 709 « Rabais, remises et ristournes accordés par l'établissement »

Débit 44571 « TVA collectée »

Crédit 4197 « Clients – Etudiants autres avoirs »

2, Au 01/01/N+1, apurement du compte 4197 : **Reclassement au compte client des avoirs constatés**

Débit 4197 « Clients – Autres avoirs »

Crédit 4111 « Clients - Ventes de biens ou de prestations de services »

3) ou Restitution directe de l'avoir au client

Débit 4197 « Clients – Autres avoirs »

Crédit compte de disponibilités

COMPTE 42 – PERSONNEL ET COMPTES RATTACHÉS

La liquidation de la paye et les modalités de fonctionnement des comptes concernés (comptes 421 à 427) sont abordées dans les fascicules « charges » et « passifs non financiers ».

Par ailleurs, l'ensemble des charges de personnel sont traitées dans le fascicule « charges » sauf le compte 4287

« Produits à recevoir » dont le fonctionnement est évoqué dans le fascicule dédié à l'actif circulant.

Les modalités comptables relatives aux comptes 429 « déficits et débits des comptables et régisseurs » sont également traitées dans le présent fascicule.

Nomenclature

428 - Personnel – charges à payer et produits à recevoir.

4287 - Produits à recevoir

429 - Déficit et débits des comptables et régisseurs

4291 Déficit constatés

42911 Comptables

42912 Régisseurs

4292 Demandes de versement émis suite à constatation de déficit

42921 - Comptables

42922 - Régisseurs

4294 Débits émis par arrêté du ministre

42941 Comptables

42942 Régisseurs

4295 Débits émis par jugement ou arrêt du juge de comptes

42951 - Comptables

42952 - Régisseurs

4296 Redevables d'intérêts sur débits

42961 – Comptables

42962 - Régisseurs

4297 Redevables des condamnations pécuniaires

42971 - Comptables

42972 - Régisseurs

COMPTE 428 - PERSONNEL – CHARGES À PAYER ET PRODUITS À RECEVOIR.

4287 - Produits à recevoir - Personnel et comptes rattachés

Sont retracées dans ce compte les rémunérations indûment versées par l'organisme à ses employés et qui sont en attente de remboursement, n'ayant pas encore fait l'objet d'une demande de reversement ou d'un titre.

Technique comptable

Opération de fin d'exercice N : produits à recevoir

Débit 4287 « Produits à recevoir - Personnel et comptes rattachés »

Crédit subdivision intéressée des comptes 641 et suivants « Rémunérations du personnel »

Contre passation à l'ouverture de l'exercice suivant (procédure d'extourne) des produits à recevoir rattachés à l'exercice N.

Débit subdivision intéressée des comptes 641 et suivants « Rémunérations du personnel »

Crédit 4287 « Produits à recevoir - Personnel et comptes rattachés »

COMPTE 429 – DÉFICITS ET DÉBETS DES COMPTABLES ET DES RÉGISSEURS.

Le compte 429 se subdivise comme suit :

4291 Déficits constatés

42911 Comptables

42912 Régisseurs

4292 Demande de versement émis suite à constatation de déficit

42921 - Comptables

42922 - Régisseurs

4294 Débits émis par arrêté du ministre

42941 Comptables

42942 Régisseurs

4295 Débits émis par jugement ou arrêt du juge de comptes

42951 - Comptables

42952 - Régisseurs

4296 Redevables d'intérêts sur débits

42961 – Comptables

42962 - Régisseurs

4297 Redevables des condamnations pécuniaires

42971 - Comptables

42972 – Régisseurs

COMPTE 4291 - DÉFICITS CONSTATÉS

Ce compte retrace tout déficit, découvert, quelle qu'en soit l'origine. Les deux subdivisions du compte, 42911 « Comptables » et 42912 « Régisseurs » sont utilisées en fonction de l'origine du déficit constaté.

La responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics est encadrée par l'article 60 de la loi n°63-156 du 23 février 1963 modifiée portant loi de finances pour 1963, qui précise la notion de mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics, notamment le pouvoir de remise gracieuse dont dispose le ministre chargé du budget. L'instruction du 9 août 2005, modifiant l'instruction générale du 16 août 1966 sur l'organisation du service des comptables publics, explicite par ailleurs le régime de prescription extinctive applicable au champ de la responsabilité personnelle et pécuniaire, ainsi que les conditions de libération du cautionnement des comptables principaux.

Technique comptable

Constatation du déficit

Débit 4291x « Déficits constatés »

Crédit du compte intéressé en fonction de la nature du déficit

Apurement du déficit par règlement effectué par l'agent comptable ou le régisseur

Débit classe 5

Crédit 4291x « Déficits constatés »

ou Apurement du déficit par émission d'un ordre de versement

Débit 4292x « Demandes de versement émis suite à constatation de déficit »

Crédit 4291 « Déficits constatés »

ou Apurement du déficit par émission d'un arrêté de débet

Débit 4294x « Débits émis par arrêté du ministre »

Crédit 4291x « Déficits constatés »

COMPTE 4292 - DEMANDES DE VERSEMENT ÉMIS SUITE À CONSTATATION DE DÉFICIT

Ce compte retrace les opérations afférentes aux ordres de versement émis par le ministre intéressé après constatation d'un déficit.

Les deux subdivisions du compte, 42921 « Comptables » et 42922 « Régisseurs » sont utilisées en fonction de l'origine du déficit constaté (parallélisme avec le compte 4291).

Technique comptable

Émission d'un ordre de versement

Débit 4292x « Demandes de versement émis suite à constatation de déficit »

Crédit 4291x « Déficits constatés »

Apurement de l'ordre de versement suite à décharge de responsabilité ou remise gracieuse et/ou règlement par l'agent comptable ou le régisseur des sommes laissées à leur charge

Débit classe 5, pour le montant laissé à la charge de l'agent comptable ou du régisseur

Débit 6584 « Déficits ou débet admis en décharge ou en remise gracieuse », pour le montant déchargé ou remis

Crédit 4292x « Demandes de versement émis suite à constatation de déficit »

ou Apurement de l'ordre de versement par émission d'un arrêté de débet

Débit 4294x « Débet émis par arrêté du ministre »

Crédit 4292x « Demandes de versement émis suite à constatation de déficit »

COMPTE 4294 - DÉBETS ÉMIS PAR ARRÊTÉ DU MINISTRE

Ce compte retrace les opérations relatives aux débet émis par arrêté du ministre, soit à l'issue d'une procédure amiable, soit directement dès la constatation du déficit lorsque ce dernier est dû à un détournement ou à une malversation.

Les deux subdivisions du compte, 42941 « Comptables » et 42942 « Régisseurs » sont utilisées en fonction de l'origine du déficit constaté (parallélisme avec le compte 4291).

Technique comptable

Émission d'un arrêté de débet

Débit 4294x « Débet émis par arrêté du ministre »

Crédit 4292x « Demandes de versement émis suite à constatation de déficit », lorsque l'arrêté est émis à l'issue d'une procédure amiable,

ou

Crédit 4291x « Déficits constatés », lorsque le débet est dû à une malversation ou un détournement

Apurement de l'arrêté de débet suite à décharge de responsabilité ou remise gracieuse et/ou règlement par l'agent comptable ou le régisseur des sommes laissées à leur charge

Débit classe 5, pour le montant laissé à la charge de l'agent comptable ou du régisseur

Débit 6584 « Déficits ou débet admis en décharge ou en remise gracieuse », pour le montant déchargé ou remis

Crédit 4294x « Débet émis par arrêté du ministre »

ou Apurement de l'arrêté de débet suite à admission en non-valeur

Débit 654 « Pertes sur créances irrécouvrables »

Crédit 4294x « Débet émis par arrêté du ministre »

COMPTE 4295 - DÉBETS ÉMIS PAR JUGEMENT OU ARRÊT DU JUGE DES COMPTES

Ce compte retrace les opérations afférentes aux jugements ou arrêts de débet prononcés par la Cour des comptes lors du jugement du compte financier.

Les deux subdivisions du compte, 42951 « Comptables » et 42952 « Régisseurs », sont utilisées en fonction de l'origine du déficit constaté.

Technique comptable

Émission d'un jugement ou arrêt de débet

Débit 4295x « Débet émis par jugement ou arrêt du juge des comptes »

Crédit du compte intéressé en fonction de la nature du déficit

Apurement du jugement ou arrêt de débet suite à décharge de responsabilité ou remise gracieuse et/ou règlement par l'agent comptable ou le régisseur des sommes laissées à leur charge

Débit classe 5, pour le montant laissé à la charge de l'agent comptable ou du régisseur

Débit 6584 « Déficits ou débet admis en décharge ou en remise gracieuse », pour le montant déchargé ou émis

Crédit 4295x « Débets émis par jugement ou arrêt du juge des comptes »

ou Apurement du jugement ou arrêt de débet suite à admission en non-valeur

Débit 654 « Pertes sur créances irrécouvrables »

Crédit 4295x « Débets émis par jugement ou arrêt du juge des comptes »

COMPTE 4296 - REDEVABLES D'INTÉRÊTS SUR DÉBETS

Ce compte retrace les opérations afférentes aux intérêts calculés sur débet. Le montant définitif des intérêts n'est connu que lorsque le débet a fait l'objet d'un règlement. Les intérêts sont liquidés par le comptable de la Direction des créances spéciales du Trésor au taux légal à compter de la date d'émission de l'ordre de versement par le ministre. La Direction des créances spéciales du Trésor transmet à l'organisme un état liquidatif. Dans l'attente du règlement du débet, l'organisme doit émettre à la fin de chaque exercice un titre de recettes pour le montant des intérêts liquidés par la Direction des créances spéciales du Trésor au titre de l'exercice clôturé.

Les deux subdivisions du compte, 42961 « Comptables » et 42962 « Régisseurs », sont utilisées en fonction de l'origine du déficit constaté (parallélisme avec le compte 4291).

Technique comptable

Prise en charge des intérêts

Débit 4296x « Redevables d'intérêts sur débet »

Crédit 7584 « Contentieux »

Apurement suite à la remise gracieuse et/ou règlement par l'agent comptable ou le régisseur des sommes laissées à leur charge

Débit classe 5, pour le montant laissé à la charge de l'agent comptable ou du régisseur

Débit 6584 « Déficits ou débet admis en décharge ou en remise gracieuse », pour le montant remis

Crédit 4296x « Redevables d'intérêts sur débet »

ou Apurement par admission en non-valeur

Débit 654 « Pertes sur créances irrécouvrables »

Crédit 4296x « Redevables d'intérêts sur débet »

COMPTE 4297 - REDEVABLES DES CONDAMNATIONS PÉCUNIAIRES

Ce compte retrace les opérations afférentes aux amendes prononcées par le juge des comptes. Les deux subdivisions du compte, 42971 « Comptables » et 42972 « Régisseurs », sont utilisées en fonction de l'origine de la condamnation.

Technique comptable

Prise en charge des amendes

Débit 4297x « Redevables des condamnations pécuniaires »

7584 « Contentieux »

Apurement des amendes par règlement de l'agent comptable ou du régisseur

Débit classe 5

Crédit 4297x « Redevables des condamnations pécuniaires »

ou Apurement des amendes par admission en non-valeur

Débit 654 « Pertes sur créances irrécouvrables »

Crédit 4297x « Redevables des condamnations pécuniaires »

COMPTE 43 – SÉCURITÉ SOCIALE ET AUTRES ORGANISMES SOCIAUX.

L'ensemble des comptes relatifs à la sécurité sociale sont traités dans le fascicule relatif aux passifs non financiers sauf le compte 4287 « Produits à recevoir » dont le fonctionnement est évoqué dans le présent fascicule.

COMPTE 4387- PRODUITS À RECEVOIR

Sont retracées dans ce compte les rémunérations que l'organisme a avancé à ses employés pour le compte de la sécurité sociale en cas de maladie, d'accident ou de maternité, lorsque cette procédure résulte des dispositions de certains accords salariaux, conventions collectives ou contrats de travail individuels.

Technique comptable

Opération de fin d'exercice N : comptabilisation des produits à recevoir

Débit 4387 « Produits à recevoir »

Crédit subdivision intéressée des comptes 641 et suivants « Rémunérations du personnel »

Contre passation à l'ouverture de l'exercice suivant (procédure d'extourne) des produits à recevoir rattachés à l'exercice N.

Débit subdivision intéressée des comptes 641 et suivants « Rémunérations du personnel »

Crédit 4387 « Produits à recevoir »

COMPTE 44 – ÉTAT ET AUTRES COLLECTIVITÉS PUBLIQUES

D'une manière générale, les opérations à inscrire au compte 44 sont celles qui sont faites avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux.

Les subdivisions suivantes du compte 44 sont présentées ci-après :

- 441 État et autres collectivités publiques – Subventions
- 442 État-impôts et taxes recouvrables sur des tiers
- 443 Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques, les organismes internationaux
- 444 Impôt sur les bénéficiaires
- 445 État – taxes sur le chiffre d'affaires
- 446 Obligations cautionnées
- 447 Autres impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations
- 448 État et autres collectivités publiques – Charges à payer et produits à recevoir
- 449 État - Quotas d'émission à restituer à l'État

COMPTE 441 ÉTAT ET AUTRES COLLECTIVITÉS PUBLIQUES - SUBVENTIONS

- 4411 Subventions d'investissement
- 4417 Subventions de fonctionnement
- 4419 Avances sur subventions

La comptabilisation des subventions reçues de l'État et d'autres tiers par les organismes publics est régie par l'instruction dédiée du 20 novembre 2013.

L'instruction pose le principe selon lequel une subvention est acquise et comptabilisée dès que l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit de l'organisme public bénéficiaire est satisfait. Le droit à subvention se matérialise par un acte attributif formalisé par une décision attributive ou une convention attributive, cette dernière se caractérisant par un échange de consentement entre l'organisme public bénéficiaire et le financeur. L'accord de la subvention peut être subordonné à la réalisation ou non de conditions.

COMPTE 4411 SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT

Les subventions d'investissement se définissent comme les financements reçus par les organismes publics en vue d'acquiescer ou de créer des valeurs immobilisées. Ces financements correspondent aux financements externes de l'actif dont les modalités de comptabilisation sont décrites dans le fascicule n°20. Ces subventions peuvent présenter un caractère annuel ou pluriannuel.

Technique comptable

A la notification de la subvention à l'organisme (cas où la subvention est accordée sans condition)³⁵

- Débit 441.1 « État et autres collectivités publiques – Subventions d'investissement »
- Crédit subdivisions des comptes 10x ou 13x concernés ⁽¹⁾

A la réception des fonds³⁶

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 441.1 « État et autres collectivités publiques – Subventions d'investissement »

(1) Afin d'identifier tous les cas, il convient de se reporter au fascicule n°20 traitant des financements externes de l'actif.

COMPTE 4417 SUBVENTIONS DE FONCTIONNEMENT

Les subventions de fonctionnement se définissent comme des financements reçus par les organismes publics en vue de contribuer à la réalisation de leur activité courante et de faire face à leurs charges de fonctionnement. Entrent notamment dans cette catégorie :

- Les subventions de fonctionnement, annuelles ou pluriannuelles, en provenance de l'État dont les subventions pour charges de service public (SCSP) allouées par l'État aux opérateurs. La SCSP constitue une subvention présentant un caractère annuel et destinée à financer les charges de fonctionnement d'entités – qualifiées d'opérateurs de l'État – chargées de l'exécution de politiques publiques relevant de leur compétence directe, qui leur ont été confiées et dont elles assurent le pilotage ;
- Les autres subventions de fonctionnement, annuelles ou pluriannuelles, en provenance des autres collectivités publiques (collectivités territoriales, Union européenne, ...), destinées notamment aux organismes publics non opérateurs ;

³⁵ Le cas des subventions accordées avec conditions de réalisation est décrit dans l'instruction relative aux subventions reçues

³⁶ Si le titre n'a pas encore été émis, l'encaissement des fonds est enregistré au compte 4713 « Recettes perçues avant émission de titres », pour être ensuite inscrit au compte 4411 « subventions d'investissement ».

- Les dons et legs affectés au financement d'opérations de fonctionnement.

Technique comptable

A la notification de la subvention à l'organisme (cas où la subvention est accordée sans condition)³⁷

Débit 441.7 « État et autres collectivités publiques – Subventions de fonctionnement »
Crédit 74 « Subventions de fonctionnement »

A la réception des fonds³⁸

Débit compte de disponibilités
Crédit 441.7 « État et autres collectivités publiques – Subventions de fonctionnement »

COMPTE 4419 AVANCES SUR SUBVENTIONS

Les fonds éventuellement versés par le financeur à l'organisme public avant l'acquisition du droit octroyant la subvention (notamment une décision d'attribution) sont considérés comme des avances et sont donc comptabilisés au crédit du compte 4419 « État et autres collectivités publiques - Avances sur subventions ».

Technique comptable

- Prise en charge du titre de recette d'avance

Débit 441x « État et autres collectivités publiques - Subventions » ou 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » (en fonction de la nature du financeur)

Crédit 4419 « État et autres collectivités publiques - Avances sur subventions » ou 46x9 « Débiteurs divers et créditeurs divers - Avances sur subventions » (en fonction de la nature du financeur)

- Encaissement de l'avance

Débit compte de disponibilités

Crédit 441x « État et autres collectivités publiques - Subventions » ou 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » (en fonction de la nature du financeur)

- A l'acquisition du droit, prise en charge du titre de recette

Débit 441x « État et autres collectivités publiques - Subventions » ou 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » (en fonction de la nature du financeur)

Débit 4419 « État et autres collectivités publiques - Avances sur subventions » ou 46x9 « Débiteurs divers et créditeurs divers - Avances sur subventions » (en fonction de la nature du financeur)

Crédit 74x « Subventions de fonctionnement » ou subdivisions des comptes 10x ou 13x concernés (en fonction de la nature de la subvention)

- Encaissement du solde et rapprochement avec le titre de recette

Débit compte de disponibilités

Crédit 441x « État et autres collectivités publiques - Subventions » ou 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » (en fonction de la nature du financeur)

Spécificité des établissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC)

Compte 442 Le compte est crédité des retenues effectuées par l'établissement pour le compte de l'État sur des sommes dues à des tiers.

Technique comptable

Débit des comptes de tiers concernés
Crédit 442 « État - Impôts et taxes recouvrables sur des tiers »

COMPTE 443 OPÉRATIONS PARTICULIÈRES AVEC L'ÉTAT, LES COLLECTIVITÉS PUBLIQUES, LES ORGANISMES INTERNATIONAUX

Ce compte enregistre notamment les produits ou charges résultant d'avantages accordés ou de sujétions imposées à l'organisme par l'État, les collectivités publiques ou les institutions internationales. Il enregistre par exemple à son crédit les sommes à reverser par l'organisme au titre de dotation ou complément de dotation.

4431 Créances sur l'État résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA

³⁷ Le cas des subventions accordées avec conditions de réalisation est décrit dans l'instruction relative aux subventions reçues

³⁸ Si le titre n'a pas encore été émis, l'encaissement des fonds est enregistré au compte 4713 « Recettes perçues avant émission de titres », pour être ensuite inscrit au compte 4417 « subventions de fonctionnement ».

4432 Attribution du produit de l'imposition pour frais de chambre d'agriculture **Chambre d'agriculture**

- 4433 Créances sur l'État résultant des compensations des réductions de charges sociales.
- 4434 Opérations particulières avec l'Etat et les entités publiques
 - 44341 Prélèvement sur ressources accumulées (voire fascicule 1)
- 4435 Opérations particulières avec l'ASP
- 4438 Intérêts courus sur créance sur l'État résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA.

COMPTE 4431 CRÉANCES SUR L'ÉTAT RÉSULTANT DE LA SUPPRESSION DE LA RÈGLE DU DÉCALAGE D'UN MOIS EN MATIÈRE DE TVA

La créance sur l'État résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA est enregistrée dans un compte spécifique.

L'article 2 de la loi de finances rectificative pour 1993 a supprimé la règle du décalage d'un mois pour la déduction de la TVA sur les biens autres que les immobilisations et les services à compter du 1er juillet 1993.

Avant 1993, la déduction de la taxe grevant les services et les biens autres que les immobilisations était automatiquement retardée d'un mois : elle était donc imputée sur la taxe collectée au titre du mois suivant. Un dispositif d'accompagnement temporaire visant à atténuer le coût budgétaire de la mesure a été mis en place : les redevables soumis au régime réel normal ont dû calculer une "déduction de référence" correspondant à un mois moyen de déduction. Lorsqu'elle excédait 1.524,49 €, cette déduction a donné naissance à une créance sur le Trésor convertie en titres et portant intérêts annuels (cf. infra compte 4438). Le remboursement de la créance par l'Etat doit intervenir dans un délai maximal de vingt ans. Le remboursement annuel est égal à 5% du montant de la créance initiale.

Technique comptable

Constatation de la créance (1993/1994)

Débit 4431 « Créances sur l'État résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA »

Crédit Subdivision intéressée du compte 445 « Etat- Taxes sur le chiffres d'affaires »

Remboursement annuel par l'État

Débit classe 5

Crédit 4431 « Créances sur l'État résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA »

COMPTE 4432 ATTRIBUTION DU PRODUIT DE L'IMPOSITION POUR FRAIS DE CHAMBRE D'AGRICULTURE

Spécificité des chambres d'agriculture .

Compte 4432 - Attribution du produit de l'imposition pour frais de chambres d'agriculture.

Ce compte est ouvert pour permettre à la chambre d'agriculture de comptabiliser le produit d'imposition attribué par l'État.

Technique comptable

Débit 4432 « Attribution du produit de l'imposition pour frais de chambres d'agriculture »

Crédit 757 « Produits spécifiques »

COMPTE 4433 CRÉANCES SUR L'ÉTAT RÉSULTANT DES COMPENSATIONS DES RÉDUCTIONS DE CHARGES SOCIALES

Ce compte permet de comptabiliser la créance que l'organisme détient sur l'État du fait de réductions accordées sur les charges sociales.

Technique comptable

Constatation de la créance de l'organisme sur l'État

Débit 4433 « Créances sur l'État résultant des compensations des réductions de charges sociales »

Crédit Subdivisions intéressées du compte 645

COMPTE 4434 OPÉRATIONS PARTICULIÈRES AVEC L'ÉTAT ET LES ENTITÉS PUBLIQUES

Sont inscrites à ce compte les opérations particulières effectuées avec diverses entités publiques, et notamment les opérations de gestion des dispositifs d'intervention pour compte de tiers³⁹ et les autres opérations pour lesquelles l'organisme intervient en tant que mandataire.

³⁹ à un tiers bénéficiaire sans disposer d'aucune marge d'appréciation dans la redistribution de l'aide. L'organisme redistributeur reçoit des fonds de la part de l'État, de l'Union européenne ou d'une autre entité, afin de les redistribuer au bénéficiaire final.

Technique comptable

Lors de la notification de la décision attributive des fonds

Débit 4434x « Opérations particulières avec l'État et les entités publiques »

Crédit 467 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs »

Réception des fonds versés par l'État ou une autre collectivité publique ou pour leur compte

Débit compte de disponibilités

Crédit 4434x « Opérations particulières avec l'État et les entités publiques »

Règlements effectués au bénéficiaire final

Débit 467 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs »

Crédit compte de disponibilités

Si une commission est allouée à l'organisme en rémunération de son activité, celle-ci sera comptabilisée au compte de résultat en produits. De même, si des frais (par exemple des frais de gestion) sont engagés par l'organisme pour mettre en œuvre ces dispositifs, ils seront comptabilisés en charges.

Dans le cadre d'un dispositif d'intervention pour compte de tiers, aucune opération d'inventaire (ni charge à payer, ni provision, ni engagement hors-bilan) n'est comptabilisée par l'organisme redistributeur. En effet, les passifs non financiers liés à ces opérations et les engagements hors bilan sont uniquement retracés dans les comptes du tiers financeur.

Les modalités de comptabilisation des dispositifs d'intervention pour compte propre ou pour compte de tiers sont abordés dans l'instruction dédiée.

Les modalités de comptabilisations relatives aux prélèvements sur ressources sont abordées dans le fascicule 1.

COMPTE 4435 OPÉRATIONS PARTICULIÈRES AVEC L'ASP

Ce compte permet de retracer les relations particulières avec l'Agence de Services et de Paiements (ASP) relative à la gestion des contrats aidés. En effet, la prise en charge par l'État d'une partie des rémunérations des personnels recrutés sous contrats aidés est versée par l'intermédiaire de l'ASP.

Le compte 4435 est subdivisé comme suit :

44352 Aide de l'État versée par l'ASP au titre des contrats aidés

44356 Charges à payer sur contrats aidés

44357. Produits à recevoir sur contrats aidés

Les organismes qui le souhaitent peuvent subdiviser les 3 sous-comptes pour individualiser chaque type de contrat.

Technique comptable

Comptabilisation au sein de l'organisme des aides de l'Etat versées par l'ASP au titre des contrats aidés.

A la notification de la décision attributive de l'aide de l'État versée par l'ASP : émission d'un titre de recette à hauteur du montant de l'aide reçue, l'organisme redistributeur prend en charge le dispositif

Débit 44352 « Aide de l'État versée par l'ASP au titre des contrats aidés»

Crédit 74453 "Aide de l'État versée par l'ASP au titre des contrats aidés."

Lors de la réception des fonds, l'organisme constate l'encaissement

Débit 5 « Disponibilités »

Crédit 44352 « Aide de l'État versée par l'ASP au titre des contrats aidés»

Versement des aides aux bénéficiaires finaux

Débit 467X « Autres comptes débiteurs ou créditeurs »

Crédit 5 « Disponibilités »

A la clôture de l'exercice N :

L'organisme doit comptabiliser en produits à recevoir les aides qui ne lui ont pas été encore notifiées par l'ASP au 31/12/N.

Débit 44357 « Produits à recevoir sur contrats aidés »

Crédit 44352 « Aide de l'État versée par l'ASP au titre des contrats aidés »

L'organisme a connaissance à la clôture de l'exercice N-1 du montant de l'aide qui lui sera attribuée par l'ASP au cours de l'année N.

En cas de paiement indu de l'ASP à l'organisme, celui-ci doit comptabiliser une charge à payer à la clôture

Débit 44352 « Aide de l'État versée par l'ASP au titre des contrats aidés »

Crédit 44356 « Charges à payer sur contrats aidés »

A l'ouverture de l'exercice suivant, les schémas comptables ci-dessus relatifs aux charges à payer et aux produits à recevoir doivent être extournés :

- pour le produit à recevoir de l'ASP,
Débit 44352 « Aide de l'État versée par l'ASP au titre des contrats aidés »
Crédit 44357 « Produits à recevoir sur contrats aidés »
- pour la charges à payer au profit de l'ASP, Débit 44356 « Charges à payer sur contrats aidés »
Crédit 44352 « Aide de l'État versée par l'ASP au titre des contrats aidés »

Aucune autre écriture d'inventaire⁴⁰ n'est à comptabiliser du fait de l'enregistrement de ce dispositif d'intervention en compte de tiers (absence d'impact de ce dispositif sur le résultat de l'organisme).

COMPTE 4438 INTÉRÊTS COURUS SUR CRÉANCE SUR L'ÉTAT RÉSULTANT DE LA SUPPRESSION DE LA RÈGLE DU DÉCALAGE D'UN MOIS EN MATIÈRE DE TVA.

Il enregistre les intérêts courus sur les créances inscrites au compte 4431.

Technique comptable**Comptabilisation des intérêts**

Débit 4438 « Intérêts courus sur créance sur l'État résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois

en matière de TVA ».

Crédit 7638 « Revenus sur créances diverses »

Encaissement des intérêts

Débit classe 5

Crédit 4438 « Intérêts courus sur créance sur l'État résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois

en matière de TVA ».

COMPTE 444 IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES

L'ensemble de la procédure relative aux modalités comptables de traitement de l'impôt sur les sociétés est décrite dans le fascicule traitant des passifs non financiers sauf le fonctionnement du compte 4441 « État - Créance de carry back ».

COMPTE 4441 - ETAT - CRÉANCE DE CARRY-BACK

Les organismes soumis à l'IS ont la possibilité d'opter pour un report en arrière de leurs déficits fiscaux sur les bénéfices imposables au taux normal non affectés de l'exercice précédent et ayant donné lieu à un paiement effectif d'IS.

L'option pour le report en arrière est limité au report du seul déficit du dernier exercice clos et est plafonnée à 1 million d'euros et ne porte que sur le seul bénéfice de l'exercice précédent.

Cette option fait naître une créance sur le Trésor correspondant à l'excédent d'impôt antérieurement versé. Cette créance est remboursable à l'issue d'une période de cinq ans lorsqu'elle n'a pas été utilisée dans ce délai pour le paiement de l'IS. En effet, une créance née du report en arrière des déficits ne constitue pas un crédit d'impôt mais permet d'exercer la compensation.

Technique comptable

Constatation de la créance

Débit 4441 « État - Créance de carry-back »

Crédit 699 « Produits report en arrière des déficits »

Utilisation de la créance de carry back pour payer l'acompte d'IS

Débit 4442 « État - Impôt sur les bénéfices - Acomptes » Crédit 4441 « État - Créance de carry back »

La fraction de la créance qui n'a pas pu être imputée sur l'IS peut être remboursée par l'État sur demande expresse de l'organisme, au terme des cinq années suivant celle de la clôture de l'exercice au titre duquel l'option a été exercée.

⁴⁰ Ni provision, ni engagement hors bilan.

Remboursement de la créance de carry-back par l'Etat

Débit 5 compte de disponibilités.

Crédit 4441 « État -Créance de carry back. »

COMPTE 445 – ÉTAT - TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES

L'ensemble des opérations liées à la TVA sont traitées dans le fascicule relatif aux passifs non financier exceptées celles constituant une créance pour l'organisme.

Le fonctionnement des comptes de créances 44562 « TVA déductible sur immobilisations », 44566 « TVA déductible sur autres biens et services », 44567 « Crédits de TVA à reporter » et 44586 « TVA sur factures non parvenues » est abordé dans le cadre de la liquidation de la TVA dans le fascicule relatif aux passifs non financiers.

Font donc l'objet de développements spécifiques dans le présent fascicule, les comptes de TVA suivants :

44581 Acompte régime simplifié d'imposition

44582 Acompte régime du forfait M94, M910

44583 Remboursement de la TVA demandé

44584 TVA récupérée d'avance

44585 TVA à régulariser sur retenues de garanties

44587 TVA sur factures à établir

COMPTE 44581 - ACOMPTES-RÉGIME SIMPLIFIÉ D'IMPOSITION

Ce compte permet de comptabiliser les acomptes de TVA collectée qui sont versés trimestriellement.

Technique comptable

Enregistrement de l'acompte de TVA à payer

Débit 44581 « Acomptes-régime simplifié d'imposition »

Crédit 4455 « Taxes sur le chiffre d'affaires à décaisser »⁴¹

Spécificité des Établissements publics d'aménagement et établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricole.

Compte 44582 – Acomptes – Régime du forfait

Ce compte est ouvert pour permettre à l'organisme de comptabiliser ses acomptes de TVA dans le cadre du régime du forfait.

Technique comptable

Enregistrement de l'acompte de TVA à payer

Débit 44582 « Acomptes-régime du forfait »

Crédit 4455 « Taxes sur le chiffre d'affaires à décaisser »

COMPTE 44583 REMBOURSEMENT DE TVA DEMANDÉ

Lors de la constatation d'un crédit de TVA, l'organisme peut demander son remboursement. La comptabilisation du remboursement de la TVA demandé s'effectue lors du dépôt de la demande de remboursement de TVA auprès du service des impôts des entreprises dont dépend l'organisme. La demande de remboursement fait suite à la constatation d'un crédit de TVA à reporter. Lors de la liquidation de la TVA⁴², la TVA déductible est supérieure à la TVA collectée.

Technique comptable

Demande de remboursement de la TVA

Débit 44583 « Remboursement de TVA demandé »

Crédit 44567 « Crédit de TVA à reporter »

Remboursement de la TVA à l'organisme

Débit compte de disponibilité

Crédit 44583 « Remboursement de TVA demandé »

⁴¹ Il est possible de ne pas mouvementer le compte 4455 et de constater directement le paiement de l'acompte de TVA à payer au compte de disponibilité concerné en classe 5.

⁴² Le dispositif est décrit dans le fascicule relatif aux passifs non financiers.

COMPTE 44584 TVA RÉCUPÉRÉE D'AVANCE

Il s'agit de la TVA qui est encaissée avant la facturation quand l'organisme reçoit des acomptes d'opérations qui sont soumises à TVA.

Ce schéma ne s'applique pas aux organismes ayant opté pour la TVA sur les débits quand l'acompte donne lieu à émission d'une facture. Dans ce dernier cas, la TVA collectée est exigible à la facturation sans attendre l'encaissement, la mention « TVA acquittée sur les débits » devant être précisée sur la facture.

Technique comptable (hors TVA sur les débits)

Réception de l'acompte

Débit compte de disponibilités

Crédit 4191 « Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes encours », pour le montant versé par le client

Corrélativement, la TVA exigible est calculée et comptabilisée par

Débit 44584 « TVA récupérée d'avance », pour le montant de la TVA exigible

Crédit 44571 « TVA collectée »

Emission du titre de recette après facturation de la totalité de la somme due

Débit compte de clients intéressé pour le montant TTC

Crédit compte de produits intéressé pour le montant HT

Crédit 44584 « TVA récupérée d'avance », pour le montant de la TVA sur l'acompte

Crédit 44571 « TVA collectée », pour le montant de la différence entre la TVA totale et la TVA déjà collectée sur l'acompte

Corrélativement, régularisation de l'acompte

Débit 4191 « Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes encours » pour le montant de l'acompte

Crédit compte de clients intéressé, pour le même montant

Encaissement du solde

Débit compte de disponibilités pour le montant effectivement encaissé

Crédit compte de client intéressé pour le même montant

COMPTE 44585 - TVA À RÉGULARISER SUR RETENUES DE GARANTIES ACCORDÉES

Ce compte permet la comptabilisation de la TVA à régulariser sur retenues de garanties accordées par l'organisme auprès des clients sur le prix convenu et jusqu'à l'échéance du terme de garantie prévue.

Ce cas s'applique aux organismes ayant opté pour la TVA sur les débits. Dans ce cas, la TVA est collectée dès l'émission de la facture pour le montant total en deux étapes :

- (1) à hauteur de la TVA à collecter sur la retenue de garantie
- et (2) à hauteur du montant de TVA à collecter sur le montant net hors retenue de garantie.

Différemment, en cas de TVA due sur les encaissements, la TVA à collecter sur la retenue de garantie sera constatée au moment de sa restitution par le client.

Technique comptable

Prélèvement de la retenue de garantie accordée (pour le montant de la retenue)

Débit 4117 « Retenues de garantie »

Crédit 4111 « Clients - Ventes de biens ou de prestations de services »

Comptabilisation de la TVA exigible à hauteur du montant de la retenue (1).

Débit 44585 « TVA à régulariser sur retenues de garanties accordées »

Crédit 44571 « TVA collectée »

Émission du titre de recette après facturation pour le montant net hors retenue (2)

Débit 4111 « Clients - Ventes de biens ou de prestations de services » pour le montant TTC total.

Crédit 701 « Ventes de produits finis » pour le montant H.T

Crédit 44585 « TVA à régulariser sur retenues de garanties accordées » pour régularisation du montant de la TVA sur la retenue de garantie

Crédit 44571 « TVA collectée », pour le montant net hors retenue.

A l'échéance du terme, restitution de la retenue par le client (encaissement)⁴³

⁴³ En cas de TVA sur les encaissements, la TVA à collecter sur la retenue de garantie sera constatée uniquement à cette

Débit compte de disponibilités
Crédit 4117 « Retenues de garantie »

COMPTE 44587 TVA SUR FACTURATION À ÉTABLIR.

Le droit commun de la TVA prévoit que la taxe est exigible dès la livraison du bien ou dès qu'il a été procédé à l'encaissement du règlement d'une prestation de service (régime de la TVA sur les encaissements).

Toutefois, la spécificité de certains organismes leur permet de bénéficier d'un régime particulier sur option dans lequel la TVA devient exigible au moment de la facturation et non après réception du règlement (régime de la TVA sur les débits). Dans ce cas, ils comptabilisent la TVA collectée au moment de la prise en charge comptable du titre de recettes correspondant. Toutefois, cette émission doit intervenir dans le mois de l'établissement des demandes de paiement qui ouvrent le droit à déduction.

La TVA est alors comptabilisée au compte 44587 « TVA sur facturation à établir » lors de l'encaissement des moyens de règlement, lorsque celui-ci intervient avant l'émission du titre de recettes, et également lors du rattachement à l'exercice des produits à recevoir au cours de la période d'inventaire.

Technique comptable

Réception des fonds

Débit compte de disponibilités
Crédit 467x1 « Autres comptes créditeurs », pour le montant HT (1)
Crédit 44587 « TVA collectée sur facturation à établir », pour le montant de la TVA

Émission du titre de recettes (comptabilisation de la TVA collectée au moment de la prise en charge du titre conformément à l'option « régime de la TVA sur les débits »)

Débit 44587 « TVA collectée sur facturation à établir »
Débit 467X1 « Autres comptes créditeurs »
Crédit 44571 « TVA collectée »
Crédit compte d'immobilisations ou compte de produit intéressé

COMPTE 446 OBLIGATIONS CAUTIONNÉES

Le fonctionnement des comptes de créances 446 « Obligations cautionnés » est abordé dans le fascicule relatif aux passifs non financiers.

COMPTE 447-AUTRES IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS SUR RÉMUNÉRATIONS (ADMINISTRATION DES IMPÔTS)

Le fonctionnement des comptes de créances 447 « Autres impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations » est abordé dans le fascicule relatif aux passifs non financiers.

COMPTE 448 - ETAT ET AUTRES COLLECTIVITÉS PUBLIQUES - CHARGES À PAYER ET PRODUITS À RECEVOIR

L'ensemble des modalités comptables relatives aux comptes 448 sont abordées dans le fascicule relatif aux passifs non financiers, excepté le fonctionnement du compte 4487 « Produits à recevoir » qui est traité dans le présent fascicule.

COMPTE 4487 PRODUITS À RECEVOIR

44871 Subventions d'investissement à recevoir
44877 Subventions de fonctionnement à recevoir

En fin d'exercice, ce compte constate les produits à recevoir de l'État ou d'autres collectivités publiques, dont le montant n'est pas arrêté définitivement ou qui n'a pas fait l'objet d'un titre et qui n'a pas été inscrit à un compte débiteur de classe 4.

Concernant les comptes 448.71 « Subventions d'investissement à recevoir » et 448.77 « Subventions de fonctionnement à recevoir », leurs soldes de fin d'exercice représentent le montant des subventions pour lesquelles le droit de l'organisme est acquis mais les subventions n'ont pas encore été encaissées à la clôture de l'exercice.

Technique comptable

Opération de fin d'exercice N : comptabilisation du produit à recevoir

Débit 4487 « Produits à recevoir »
Crédit compte de produits concerné par nature

Contre passation à l'ouverture de l'exercice suivant (procédure d'extourne) des produits à recevoir rattachés à l'exercice N.

étape.

Débit compte de produits concerné par nature

Crédit 4487 « Produits à recevoir »

COMPTE 45 – COMPTABILITÉS DISTINCTES RATTACHÉES.

Le fonctionnement des comptes 45 concerne essentiellement les filiales. De ce fait, il n'est pas abordé dans l'instruction commune, hormis le compte 458 « Opérations faites en commun ou en groupement (GIE, GCS, GIP) » qui concerne les opérations faites en commun et les opérations réalisées entre un organisme et le groupement auquel il appartient. Ce compte fait l'objet de développements dédiés dans les fascicules relatifs aux passifs non financiers et aux immobilisations financières.

COMPTE 46– DÉBITEURS DIVERS ET CRÉDITEURS DIVERS

462 - Créances sur cessions d'immobilisations

463 - Autres comptes débiteurs - Titres de recettes, demandes de reversement, demande de versement à recouvrer

464 - Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement

465 - Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement

466 - Autres comptes créditeurs

467 - Autres comptes débiteurs ou créditeurs

468 - Divers- Produits à recevoir et charges à payer

COMPTE 462 CRÉANCES SUR CESSIONS D'IMMOBILISATIONS

Ce compte enregistre les créances encaissées par l'organisme lors d'une cession d'immobilisation (corporelle, incorporelle ou financière).

Technique comptable

Lors de la cession d'immobilisations autres que des Titres immobilisés de l'activité de portefeuille (TIAP)

1. Cession à titre onéreux d'immobilisations autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille (TIAP)

Comptabilisation du produit de cession

Débit 462 « Créances sur cessions d'immobilisations », pour le prix de cession des éléments d'actifs cédés

Crédit 756 « Produits des cessions d'éléments d'actifs »

Simultanément, sortie du patrimoine suite au transfert de propriété et à la perte du contrôle de l'actif

Débit 656 « Valeur comptable des éléments d'actifs cédés »

Débit subdivision intéressée du compte 28, pour le montant des amortissements pratiqués

Crédit compte d'immobilisation concernée, pour la valeur brute comptable de l'actif

Encaissement du prix de cession

Débit classe 5

Crédit 462 « Créances sur cessions d'immobilisations », pour le prix de cession des éléments d'actifs cédés

Le cas échéant, la dépréciation antérieurement comptabilisée est reprise, ainsi que le solde des financements rattachés à l'immobilisation (pour la part non encore reprise au résultat)

Reprise de la dépréciation devenue sans objet

Débit 291 « Dépréciation des immobilisations corporelles (hors biens vivants) »

2973 « Dépréciation des Titres immobilisés de l'activité de portefeuille »

Crédit 7816 « Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles »

Puis les financements rattachés à l'immobilisation sont repris

Débit 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs »

Crédit 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations corporelles et incorporelles ou Crédit 7863 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations financières

Sortie du financement du bilan

Débit 1041x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs » (Financement Etat)

ou Débit 1341 - « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs » (Financement autre tiers)⁴⁴

Crédit 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (Financement Etat)

ou Débit 1349 « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (Financement autre tiers)

⁴⁴ Le choix des comptes 10X et 13X répondent aux modalités de comptabilisation de l'instruction sur le financement externe de l'actif.

2. Cession à titre gratuit d'immobilisations autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille (TIAP)

Sortie du patrimoine suite au transfert de propriété et à la perte du contrôle de l'actif

Débit 656 « Valeur comptable des éléments d'actifs cédés »

Débit subdivision intéressée du compte 28, pour le montant des amortissements pratiqués

Crédit compte d'immobilisation concernée, pour la valeur brute comptable de l'actif

Reprise au résultat des financements rattachés à l'immobilisation

Débit 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs »

Crédit 7863 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs »

Sortie du financement du bilan

Débit 1041x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs »

Crédit 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs »

Lors de la cession des Titres immobilisés de l'activité de portefeuille (TIAP)

1. Lorsque la cession est génératrice d'un profit

Lors de la cession à titre onéreux

Débit 462 « Créances sur cessions d'immobilisations », pour le prix de cession des TIAP

Crédit 756 « Produits des cessions d'éléments d'actifs »

Simultanément, sortie du patrimoine suite au transfert de propriété et à la perte du contrôle de l'actif

Débit 756 « Produits des cessions d'éléments d'actifs », lorsque la cession est génératrice d'un profit

Crédit 273 « Titres immobilisés de l'activité de portefeuille »

Encaissement du prix de cession

Débit classe 5

Crédit 462 « Créances sur cessions d'immobilisations »

Le cas échéant, la dépréciation antérieurement comptabilisée est reprise, ainsi que le solde des financements rattachés à l'immobilisation (pour la part non encore reprise au résultat)

Reprise de la dépréciation devenue sans objet

Débit 2973 « Dépréciation des Titres immobilisés de l'activité de portefeuille »

Crédit 786 « Reprises sur dépréciations et provisions - produits financiers »

Le cas échéant, la dépréciation antérieurement comptabilisée est reprise, ainsi que le solde des financements rattachés à l'immobilisation (pour la part non encore reprise au résultat)

Débit 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs »

Crédit 7863 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations financières

Sortie du financement du bilan

Débit 1041x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs » (Financement Etat)
 ou Débit 1341 - « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs » (Financement autre tiers)⁴⁵
 Crédit 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (Financement Etat)
 ou Débit 1349 - Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (Financement autre tiers)

2. Lorsque la cession est génératrice d'une perte

Lors de la cession onéreuse

Débit 462 « Créances sur cessions d'immobilisations »
 Crédit 656 « Valeurs comptables des éléments d'actifs cédés »

Simultanément, sortie du patrimoine suite au transfert de propriété

Débit 656 « Valeur comptable des éléments d'actifs cédés »
 Crédit 273 « Titres immobilisés de l'activité de portefeuille »

Encaissement du prix de cession

Débit classe 5
 Crédit 462 « Créances sur cessions d'immobilisations »

Le cas échéant, reprise de la dépréciation devenue sans objet

Débit 2973 « Dépréciation des Titres immobilisés de l'activité de portefeuille »
 Crédit 786 « Reprises sur dépréciations et provisions - produits financiers »

Le cas échéant, la dépréciation antérieurement comptabilisée est reprise, ainsi que le solde des financements rattachés à l'immobilisation (pour la part non encore reprise au résultat)

Débit 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs »
 Crédit 7863 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations financières

Sortie du financement du bilan

Débit 1041x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs » (Financement Etat)
 ou Débit 1341 - « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs » (Financement autre tiers)⁴⁶
 Crédit 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (Financement Etat)
 ou Débit 1349 - Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (Financement autre tiers)

3. Lorsque la cession est réalisée à titre gratuit

Sortie du patrimoine suite au transfert de propriété

Débit 656 « Valeur comptable des éléments d'actifs cédés »
 Crédit 273 « Titres immobilisés de l'activité de portefeuille »

Le cas échéant, reprise de la dépréciation devenue sans objet

Débit 2973 « Dépréciation des Titres immobilisés de l'activité de portefeuille »
 Crédit 786 « Reprises sur dépréciations et provisions - produits financiers »

Le cas échéant, la dépréciation antérieurement comptabilisée est reprise, ainsi que le solde des financements rattachés à l'immobilisation (pour la part non encore reprise au résultat)

Débit 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs »
 Crédit 7863 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations financières

Sortie du financement du bilan

Débit 1041x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs » (Financement Etat)
 ou Débit 1341 - « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs » (Financement autre tiers)⁴⁷
 Crédit 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (Financement Etat)
 ou Débit 1349 « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (Financement autre tiers)

⁴⁵ Le choix des comptes 10X et 13X répondent aux modalités de comptabilisation de l'instruction sur le financement externe de l'actif.

⁴⁶ Le choix des comptes 10X et 13X répondent aux modalités de comptabilisation de l'instruction sur le financement externe de l'actif.

⁴⁷ Le choix des comptes 10X et 13X répondent aux modalités de comptabilisation de l'instruction sur le financement externe de l'actif.

COMPTE 463 - AUTRES COMPTES DÉBITEURS - TITRES DE RECETTES, DEMANDES DE REVERSEMENT, DEMANDE DE VERSEMENT À RECOUVRER

Ce compte enregistre d'une part, les opérations effectuées par l'organisme avec des tiers qui ne sont pas identifiés dans la nomenclature (autres que client) et qui sont constitutives de créances vis-à-vis du tiers. Il enregistre d'autre part, les opérations relatives aux ordres de reversement émis auprès de tiers ayant fait l'objet de versement erroné.

Le 463 présente ainsi un solde normalement débiteur.

Technique comptable

Émission d'un titre de recettes

Débit 463 « Autres comptes débiteurs - Titres de recettes ou demandes de reversement à recouvrer »

Crédit compte de produits ou compte de bilan

Émission d'une demande de reversement (lorsque l'ordre de dépense initial a été payé)

Débit 463 « Autres comptes débiteurs - Titres de recettes ou demandes de reversement à recouvrer »

Crédit compte de charges ou de bilan

Encaissement partiel ou total

Débit classe 5

Crédit 463 « Autres comptes débiteurs - Titres de recettes ou demandes de reversement à recouvrer »

ou Annulation d'un titre de recettes partiel ou total

Débit compte de produits ou compte de bilan

Crédit 463 « Autres comptes débiteurs - Titres de recettes ou demandes de reversement à recouvrer »

ou Admission en non-valeur

Débit 654 « Pertes sur créances irrécouvrables »

Crédit 463 « Autres comptes débiteurs - Titres de recettes ou demandes de reversement à recouvrer »

COMPTE 464 – DETTES SUR ACQUISITIONS DE VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT

Ce compte enregistre à son crédit le montant des dettes relatives à l'acquisition de valeurs mobilières de placement dont le fonctionnement est abordé dans le fascicule relatif à la norme 10 portant sur les opérations de trésorerie.

COMPTE 465– CRÉANCES SUR CESSIONS DE VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT

Ce compte enregistre à son débit le montant des créances relatives à la cession de valeurs mobilières de placement dont le fonctionnement est abordé dans le fascicule relatif à la norme 10 portant sur les opérations de trésorerie.

COMPTE 466– AUTRES COMPTES CRÉDITEURS - DÉPENSES À PAYER

Le compte se subdivise comme suit :

466 - Autres comptes créditeurs

4661 - Demandes de paiement à payer

4663 - Virements à réimputer

4664 - Excédents de versement à rembourser

4667 - Oppositions

Ces comptes comptabilisent les opérations effectuées par l'organisme avec des tiers pour lesquels aucun compte dédié n'est prévu dans le plan de compte et qui génèrent une dette pour l'organisme dans le cadre d'une demande de paiement ou d'une opposition restant à payer, ou encore d'un excédent de versement à rembourser.

Les différents cas de réduction d'annulation ou de correction d'un titre de recettes sont comptabilisés au compte 4664 « Excédents de versement à rembourser ».

Le fonctionnement de ces comptes est traité dans le fascicule relatif aux passifs non financiers de la norme 12.

COMPTE 467– AUTRES COMPTES DÉBITEURS ET CRÉDITEURS

Sont comptabilisées à ce compte, les opérations présentant un solde débiteur ou créditeur, effectuées par l'organisme avec des tiers pour lesquels aucun compte n'est dédié dans la nomenclature commune. Ces comptes ont vocation à être soldés rapidement par l'organisme.

467 - Autres comptes débiteurs ou créditeurs

4671 – Aide à la mobilité internationale M91,M93

4672 – Chambres d'agriculture et APCA M92

46721 - APCA (ouvert dans la comptabilité des chambres départementales et régionales)

46722 – Chambres départementales et régionales (ouvert dans la comptabilité de l'APCA, FNPAPCA et FNAGE)

- 46723- Chambre régionale (ouvert dans la comptabilité des chambres participantes)
 46724- Chambre d'agriculture participantes (ouvert dans la comptabilité des chambres régionales)
 4674 – Taxe d'apprentissage
 4678 – Autres

Spécificité des Etablissements publics nationaux à caractère administratif et des établissements à caractère scientifique culturel et professionnel :

Compte 4671 « Aide à la mobilité internationale »

L'aide à la mobilité internationale est destinée à l'étudiant qui souhaite suivre une formation supérieure à l'étranger dans le cadre de son cursus d'études. L'aide globale régionale est attribuée et répartie entre les universités, grands établissements et écoles retenues dans le cadre de l'appel à projets. Par la suite, les services des relations internationales ou des bourses de l'organisme instruisent les dossiers de candidatures suivant les critères d'éligibilité de l'organisme qui procédera à l'attribution des aides aux étudiants.

L'ensemble de ce dispositif est comptabilisé en comptes de tiers et décrit dans l'annexe n°X relative aux dispositifs d'intervention. Le compte 4671 doit être soldé après l'attribution de l'intégralité de l'aide versée par l'organisme aux bénéficiaires finaux.

Technique comptable

Attribution de l'aide à la mobilité internationale gérée par l'organisme

Débit classe 5

Crédit 4671 « Aide à la mobilité internationale »

Versement de l'aide à la mobilité internationale au bénéficiaire final

Débit 4671 « Aide à la mobilité internationale »

Crédit classe 5

COMPTE 4672– CHAMBRES D'AGRICULTURE ET APCA.

Spécificité des chambres d'agriculture :

Compte 4672 « Chambre d'agriculture et APCA »

Ces comptes fonctionnent selon le mécanisme des comptes de tiers et permettent de décrire les opérations réciproques :

- Entre l'Assemblée Permanente des chambres d'agriculture (APCA) d'une part, et les chambres départementales et régionales d'agriculture d'autre part, correspondant notamment aux versements de cotisations des chambres départementales de l'agriculture (CDA) à l'APCA, et des participations des chambres régionales de l'agriculture (CRA) et CDA au financement des services d'intérêt commun de l'APCA ;
- Entre les chambres régionales d'agriculture et les chambres départementales d'agriculture participantes ;
- Entre les services interchambres (SUAIA Services d'utilité agricole inter - chambres d'agriculture ou EUAIA Etablissement d'Utilité agricole Inter-chambre d'Agriculture) et les chambres participantes.

COMPTE 4674 –TAXE D'APPRENTISSAGE

Ce compte retrace les versements effectués au titre de la taxe d'apprentissage par les entreprises ou organismes collecteurs aux établissements publics. Il est rappelé qu'en vertu des lois et décrets régissant la taxe d'apprentissage, les établissements publics ont l'obligation juridique d'utiliser ces fonds ou ces dons en nature pour des actions d'apprentissage ou de formation technologique et professionnelle.

En conséquence, les établissements doivent être en mesure de prouver qu'ils ont respecté l'affectation de ces sommes, ce qui conduit à un suivi comptable particulier.

Les recettes provenant de la taxe d'apprentissage ne sont considérées comme définitivement acquises aux établissements que dans la mesure où ces derniers les ont utilisées pour financer la formation professionnelle.

L'émission et la prise en charge du titre de recettes n'est possible qu'à hauteur des dépenses réalisées pour lesquelles le service fait a été valorisé et la demande de paiement émise et payée.

Technique comptable

Réception des fonds

Débit compte de disponibilités

Crédit 4674 « Taxe d'apprentissage »

Constatation des recettes à hauteur des dépenses réalisées

Débit 4674 « Taxe d'apprentissage »

Crédit 13418 « Autres », pour les dépenses de la section des opérations en capital

ou

Crédit 7481 « Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage », pour les dépenses de la section de fonctionnement

COMPTE 4678 – AUTRES

Sont comptabilisées à ce compte les opérations présentant un solde débiteur ou créditeur effectuées par l'organisme avec des tiers pour lesquels aucun compte n'est dédié dans la nomenclature commune. Ce compte a vocation à être soldé rapidement.

COMPTE 468 – DIVERS - PRODUITS À RECEVOIR ET CHARGES À PAYER

Le fonctionnement du compte 4686 « charges à payer » est détaillé dans le fascicule des passifs non financiers.

A compter du 1^{er} janvier 2016, en application des nouvelles normes comptables et du décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, les ressources affectées disparaissent.

Les opérations comptabilisées jusqu'à présent en ressources affectées seront retraitées :

- soit en opérations pour compte de tiers - dans le cas où l'organisme ne dispose pas d'une marge de manœuvre sur les opérations rattachées aux conventions,
- soit en recettes fléchées pour les opérations pour compte propre qui auront pour conséquence un impact sur le résultat et le tableau de financement de l'organisme. Les recettes fléchées sont des recettes ayant une utilisation prédéterminée par le financeur, destinées à des dépenses explicitement identifiées, potentiellement réalisées sur un exercice différent de celui de leur encaissement. La liste des opérations éligibles au fléchage est fixée par chaque organisme et validée par l'approbation de la tutelle, en fonction de son activité au moment du budget initial et à chaque budget rectificatif et à la présentation du compte financier. Les opérations liées aux recettes fléchées doivent faire l'objet d'un suivi spécifique de leur commencement à leur achèvement.

Les modalités de retraitement comptable des ressources affectées sont précisées dans l'instruction dédiée.

COMPTE 4687 – PRODUITS À RECEVOIR

Les produits à recevoir sont des produits qui, à l'arrêté des comptes, doivent être rattachés à l'exercice bien que leur comptabilisation effective ne soit pas encore effectuée. Le fait générateur d'un produit correspond à l'acquisition du droit par l'organisme. Le produit est rattaché à l'exercice au cours duquel il est acquis à l'organisme, dès lors qu'il peut être mesuré de manière fiable.

L'utilisation du compte 4687 « divers - produits à recevoir » permet de rattacher à l'exercice les produits à recevoir des comptes de tiers 46 qui peuvent être comptabilisés à l'aide d'une demande de comptabilisation selon les modalités indiquées ci-dessous.

Technique comptable

Opération de fin d'exercice N : comptabilisation du produit à recevoir

Débit 4687 « Produits à recevoir »

Crédit subdivision intéressée des comptes 7 et suivants

Contre passation à l'ouverture de l'exercice suivant N+1 (procédure d'extourne) des produits à recevoir rattachés à l'exercice N.

Débit subdivision intéressée des comptes 7 et suivants

Crédit 4687 « Produits à recevoir »

COMPTE 47 – COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE

Les opérations qui ne peuvent être imputées de façon certaine ou définitive à un compte déterminé au moment où elles doivent être enregistrées ou qui exigent une information complémentaire ou des formalités particulières sont inscrites provisoirement au compte 47. Ce procédé de comptabilisation ne doit être utilisé, qu'à titre exceptionnel. Toute opération imputée au 47 doit être rapidement soldée pour être imputée à un compte définitif dans les meilleurs délais possibles notamment avant la fin de l'exercice

L'ensemble des comptes 47 est abordé dans le fascicule relatif aux créances de l'actif circulant excepté les comptes 472 « Dépenses à classer et à régulariser » et 4735 « dépenses à transférer » traités dans le fascicule relatif aux passifs non financiers.

Les sous-comptes 47 suivants sont ainsi explicités ci-après :

- 471 - Recettes à classer et à régulariser
- 4711 - Recettes des comptables supérieurs à classer
- 4712 - Recettes des comptables **secondaires**
- 4713 - Recettes perçues avant émission de titres
- 4715 - Recettes des régisseurs à vérifier
- 4718 - Autres recettes à classer
- 473 - Recettes et dépenses à transférer
- 4731 - Recettes à transférer

- 474 - Compte d'attente
- 475 - Legs et donations en cours de réalisation Fondations universitaires
- 476 - Différences de conversion sur opération en devises - Actif
 - 4761 - Diminution des créances
 - 4762 - Augmentation des dettes
 - 4768 - Différences compensées par couverture de change
- 477 - Différence de conversion sur opérations en devises - Passif
 - 4771 - Augmentation des créances
 - 4772 - Diminution des dettes
 - 4778 - Différences compensées par couverture de change
- 478 - Autres comptes transitoires

COMPTE 471 - RECETTES À CLASSER ET À RÉGULARISER

Ce compte est utilisé afin de comptabiliser les recettes transmises par les comptables supérieurs (CBCM et DR/DDFiP) ou secondaires (postes comptables du réseau DGFIP) aux organismes.

COMPTE 4711 - RECETTES DES COMPTABLES SUPÉRIEURS À CLASSER

Technique comptable

Comptabilisation des recettes transférées par les comptables supérieurs

- Débit 5151 « Compte au Trésor »
- Crédit 4711 « Recettes des comptables supérieurs à classer »

Imputation définitive

- Débit 4711 « Recettes des comptables supérieurs à classer »
- Crédit du ou des comptes d'imputation définitive

COMPTE 4712 - RECETTES DES COMPTABLES SECONDAIRES À VÉRIFIER

Technique comptable

Transfert des opérations par les comptables secondaires

- Débit 181 « Comptes de liaison des établissements »
- Crédit 4712 « Recettes des comptables secondaires à vérifier »

Centralisation comptable après vérification

Débit 4712 « Recettes des comptables secondaires à vérifier »
 Crédit 4111 « Clients - Ventes de biens ou de prestations de services » pour les titres de recettes à rattacher à la clôture de l'exercice.

Ou Crédit d'un compte de produits par nature, pour les ordres émis au cours de l'exercice.

COMPTE 4713 – RECETTES PERÇUES AVANT ÉMISSION DE TITRES

Le compte 4713 retrace l'encaissement des recettes au comptant par l'organisme. Le comptable ne dispose pas des informations suffisantes, ni d'un titre de recette pour imputer l'encaissement lorsqu'il le reçoit. De ce fait, l'encaissement est comptabilisé sur un compte d'imputation provisoire.

L'agent comptable doit établir une liste des droits perçus afin de demander à l'ordonnateur l'émission des titres de recettes correspondants en régularisation des opérations enregistrées au compte 4713. L'émission des titres de recettes doit intervenir dans les meilleurs délais et en tout état de cause selon une périodicité au minimum mensuelle. Une fois le titre de recette comptabilisé par le comptable, il est rapproché au sein du système d'information de l'encaissement afin d'abonder les crédits budgétaires.

Technique comptable

Comptabilisation de la recette au comptant

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4713 « Recettes perçues avant émission de titres »

Prise en charge par le comptable des émissions des titres de recettes

- Débit 4111 « Clients - Ventes de biens ou de prestations de services »
- Crédit compte de produits par nature intéressé

Apurement du compte d'imputation provisoire et rapprochement de l'encaissement et du titre de recettes

- Débit 4713 « Recettes perçues avant émission de titres »
- Crédit 4111 « Clients - Ventes de biens ou de prestations de services »

COMPTE 4715 – RECETTES DES RÉGISSEURS À VÉRIFIER

Technique comptable

Centralisation des opérations des régisseurs de recettes

- Débit 545 « Régies de recettes »
- Crédit 4715 « Recettes des régisseurs à vérifier »

Émission des ordres de recettes après rapprochement des opérations avec les pièces justificatives transmises par les régisseurs

Débit 4715 « Recettes des régisseurs à vérifier »

Crédit d'un compte de produit par nature, pour les ordres émis au cours de l'exercice

COMPTE 4718 – AUTRES RECETTES À CLASSER

Le compte 4718 retrace les versements n'ayant pas pu être imputés à un titre de recette. Il appartient à l'agent comptable de réaliser toutes les diligences nécessaires à l'identification de la créance afin de pouvoir imputer cette somme dans les plus brefs délais.

Toute opération imputée au 4718 doit être rapidement soldée pour être imputée à un compte définitif dans les meilleurs délais possibles.

Technique comptable

Comptabilisation des encaissements

Débit compte de disponibilités

Crédit 4718 « Autres recettes à classer »

Imputation définitive de la recette

Débit 4718 « Autres recettes à classer »

Crédit compte d'imputation définitive,

ou

Crédit 4664 « Excédents de versement à rembourser », pour les sommes à rembourser

COMPTE 473 - RECETTES ET DÉPENSES À TRANSFÉRER

COMPTE 4731 – RECETTES À TRANSFÉRER

Le compte 4731 retrace les recettes encaissées par l'organisme qui sont ensuite transférées à un tiers.

Technique comptable

Encaissement des sommes à transférer

Débit compte de tiers intéressé ou de disponibilités intéressé

Crédit 4731 « Recettes à transférer »

Transfert aux bénéficiaires

Débit 4731 « Recettes à transférer »

Crédit compte de disponibilités

COMPTE 474 - COMPTE D'ATTENTE

Le compte 474 « Compte d'attente » permet à l'organisme d'enregistrer des sommes en attente d'une imputation définitive notamment en cas de retard dans la transmissions des pièces justificatives. Toute opération imputée au 474 doit être rapidement soldée pour être imputée à un compte définitif dans les meilleurs délais possibles.

Technique comptable

Encaissement des sommes en attente

Débit compte de tiers intéressé ou de disponibilités intéressé

Crédit 474 « Compte d'attente »

Imputation au compte définitif

Débit 474 « Compte d'attente »

Crédit compte définitif

Spécificité des fondations universitaires

COMPTE 475 LEGS ET DONATIONS EN COURS DE RÉALISATION.

Ce compte permet aux fondations universitaires d'enregistrer des sommes relatives aux legs et donations qui sont en cours de réalisation. Une fois réalisée, le compte sera soldé par le compte portant l'imputation définitive. Les modalités comptables seront explicitées dans le document spécifique aux fondations universitaires.

COMPTE 476 - DIFFÉRENCES DE CONVERSION SUR OPÉRATION EN DEVISES – ACTIF ET COMPTE 477 - DIFFÉRENCE DE CONVERSION SUR OPÉRATIONS EN DEVISES - PASSIF

Par souci de lisibilité l'ensemble des cas relatifs aux différences de conversion sur opération en devises de l'actif et du passif est traité dans le fascicule des créances de l'actif circulant.

Lors de leur comptabilisation initiale, les créances et des dettes en devises sont évaluées au cours de change du jour de l'opération, soit en pratique le jour de la facturation. Pour les créances et les dettes faisant l'objet d'un règlement en cours d'exercice, les pertes et les gains de change sont comptabilisées aux comptes de charges et de produits correspondants.

A l'inventaire, les créances en devises restant à recouvrer et les dettes en devises restant à payer sont converties et comptabilisées en euros sur la base du dernier cours de change. Des différences de conversion apparaissent lors de l'application du taux de conversion entre la valeur comptable et la valeur d'inventaire et sont inscrites à des comptes transitoires, en attente de régularisations ultérieures.

Lorsque la différence correspond à une perte latente (diminution des créances ou augmentation de dettes), elle est inscrite à l'actif du bilan au compte 476x « Différences de conversion sur opération en devises - Actif ».

Lorsque la différence correspond à des gains latents (augmentation des créances ou diminution de dettes), elle est inscrite au passif du bilan au compte 477x « Différences de conversion sur opération en devises - Passif ».

La comptabilisation des différences de conversion à la clôture de l'exercice fait l'objet d'une extourne (procédé de contre passation) dès l'ouverture de l'exercice.

Par application du principe de prudence, les gains latents ne sont pas retenus pour la détermination du résultat. Par contre, les pertes latentes donnent lieu à constitution d'une provision.

Le responsable de la comptabilité générale saisit une opération diverse afin de comptabiliser la diminution ou l'augmentation de créance.

Conformément à la norme 11 relative aux dettes financières simples en devises, les emprunts en devises sont évalués au cours du marché à la date de clôture. Les différences de conversion ne font pas l'objet d'une comptabilisation en écarts de conversion actif ou passif mais d'un gain latent ou d'une perte latente inscrite au compte de résultat en produit financier ou charge financière.

Sont exclus des charges financières les pertes de change constatées lors du règlement de la créance ou de la dette qui concernent des opérations autres que celles liées au financement et à la trésorerie (qui entrent dans la catégorie des charges de fonctionnement).

Sont exclus des produits financiers les gains de change constatés lors du règlement de la créance ou de la dette qui concernent des opérations autres que celles liées au financement et à la trésorerie qui sont classés conformément à la nature des opérations auxquelles ils se rattachent, en produits de fonctionnement.

COMPTE 476 - DIFFÉRENCES DE CONVERSION SUR OPÉRATION EN DEVISES - ACTIF

COMPTE 4761 - DIMINUTION DES CRÉANCES

Technique comptable

Pour mémoire, comptabilisation du produit

Débit compte de clients intéressé

Crédit Compte de produit intéressé

Lors des écritures d'inventaire, constatation de la perte latente

Débit 4761 « Diminution des créances - Actif »

Crédit compte de clients intéressé

Simultanément, une provision est constituée

Débit 6865 « Dotations aux provisions pour risques et charges financiers »

Crédit 1515 « Provisions pour pertes de change »

Régularisation des opérations au cours de l'exercice N+1

Contre passation à l'ouverture de l'exercice N+1 des écritures de régularisations d'inventaire

Débit compte de clients intéressé

Crédit 4761 « Diminution de créances - Actif »

Règlement de la créance et constatation de la perte de change au cours de change du jour

Débit compte de disponibilités, pour le montant du règlement

Débit 666 (financement ou trésorerie) ou 6X «Charge de fonctionnement» , pour le montant de la perte constatée

Crédit compte de clients intéressé, pour le montant de la créance initiale

Simultanément, la provision initialement constituée est reprise

Débit 1515 « Provisions pour pertes de change »

Crédit 7865 « Reprises sur provisions pour risques et charges financiers »

COMPTE 4762 – AUGMENTATION DES DETTES**Technique comptable****Pour mémoire, comptabilisation de la charge**

Débit compte de charge intéressé
 Crédit Compte de fournisseurs intéressé

Lors des écritures d'inventaire, constatation de la perte latente

Débit 4762 « Augmentation des dettes - Passif »
 Crédit compte de fournisseurs intéressé

Simultanément, une provision est constituée

Débit 6865 « Dotations aux provisions pour risques et charges financiers »
 Crédit 1515 « Provisions pour pertes de change »

Régularisation des opérations au cours de l'exercice N+1

Contre passation à l'ouverture de l'exercice N+1 des écritures de régularisations d'inventaire

Débit compte de fournisseurs intéressé
 Crédit 4762 « Augmentation des dettes - Passif »

Règlement de la dette et constatation de la perte de change au cours de change du jour

Débit 666 « Pertes de change » (financement ou trésorerie) ou 6X «,Charge de fonctionnement», pour le montant de la perte constatée

Débit compte de fournisseurs intéressé, pour le montant de la dette
 Crédit compte de disponibilités, pour le montant du règlement

Simultanément, la provision initialement constituée est reprise

Débit 1515 « Provisions pour pertes de change »
 Crédit 7865 « Reprises sur provisions pour risques et charges financiers »

COMPTE 4768 - DIFFÉRENCES COMPENSÉES PAR COUVERTURE DE CHANGE - ACTIF

Dans certains cas, l'opération en devises est assortie d'une opération de couverture de change destinée à couvrir l'organisme des conséquences de la fluctuation du change. La provision n'est alors constituée qu'à concurrence du risque non couvert. Les pertes ou gains latents compensés par une couverture de change sont inscrits distinctement au bilan dans des comptes transitoires. Les modalités de fonctionnement des instruments de couverture seront précisées dans le fascicule dédié aux instruments financiers.

Ces couvertures modifient la nature des créances et des dettes libellés en monnaies étrangères car elles permettent de connaître les montants définitifs de celles-ci en fixant le cours de la devise à l'échéance. Ces couvertures transforment, de fait, les créances et dettes libellés en monnaies étrangères en créances et dettes en euros.

Le fascicule ne traite que le cas où la couverture est prise jusqu'à la réalisation des opérations.

Dans le cadre d'une opération de couverture, l'instrument de couverture suit un traitement symétrique à celui de l'élément couvert : les produits ou charges sur l'instrument de couverture doivent être reconnus dans le résultat au même rythme que les produits et charges sur l'élément couvert

A la clôture de l'exercice Si l'opération de couverture destinée à couvrir les conséquences de la fluctuation du change ne permet pas une couverture totale de l'écart de change, il est possible de comptabiliser une provision pour risques et charges financiers pour la différence.

Technique comptable**En N, la vente est réalisée au cours de la monnaie étrangère**

Débit compte de clients intéressé
 Crédit subdivision intéressée de la classe 7

Au 31/12/N, lors des écritures d'inventaire ;

- Le cours de la monnaie étrangère baisse et la perte latente de la créance client est comptabilisée

Débit 4761 « Diminution de créances – Actif »
 Crédit compte de clients intéressé

- Comptabilisation de la couverture de change et de la provision pour la valeur de la créance qui n'est pas couverte

Débit 4768 « Différences compensées par couverture de change – Actif »
 Crédit 4761 « Diminution des créances – Actif »
 Et Débit 6865 « Dotations aux provisions pour risques et charges financiers »
 Crédit 1515 « Provisions pour pertes de change »

A l'ouverture de l'exercice N+1, les opérations sont régularisées

Contre passation des comptes de régularisation par la procédure de l'extourne

Débit compte de clients intéressé

Crédit 4761 « Diminution des créances – Actif » (pour la valeur du solde du compte au 31/12/N)

Crédit 4768 « Différences compensées par couverture de change – Actif »

Règlement de la créance au cours du jour et constatation de la perte définitive

Débit compte de disponibilités

Débit 666 « Pertes de change » (financement ou trésorerie) ou 6X «Charge de fonctionnement»

Crédit compte de clients intéressé

Simultanément, la provision initialement constituée est reprise

Débit 1515 « Provisions pour pertes de change »

Crédit 7865 « Reprises sur provisions pour risques et charges financiers »

COMPTE 477 - DIFFÉRENCE DE CONVERSION SUR OPÉRATIONS EN DEVICES - PASSIF**COMPTE 4771 - AUGMENTATION DES CRÉANCES****Technique comptable**

Pour mémoire, comptabilisation du produit

Débit compte de clients intéressé

Crédit Compte de produit intéressé

Lors des écritures d'inventaire, constatation du gain latent

Débit compte de clients intéressé

Crédit 4771 « Augmentation des créances - Passif »

Régularisation des opérations au cours de l'exercice N+1

Contre passation à l'ouverture de l'exercice N+1 des écritures de régularisations d'inventaire.

Débit 4771 « Augmentation des créances »

Crédit compte de clients intéressé

Règlement de la créance et constatation du gain de change au cours de change du jour.

Débit compte de disponibilités, pour le montant du règlement

Crédit compte de clients intéressé, pour le montant de la créance initiale

Crédit 766 « Gains de change » (financement ou trésorerie) ou 7X «,Produit de fonctionnement», pour le montant du gain effectivement réalisé

COMPTE 4772 - DIMINUTION DES DETTES**Technique comptable**

Pour mémoire, comptabilisation de la charge

Débit compte de charge intéressé

Crédit Compte de fournisseurs intéressé

Lors des écritures d'inventaire, constatation du gain latent

Débit compte de fournisseurs intéressé

Crédit 4772 « Diminution des dettes »

Régularisation des opérations au cours de l'exercice N+1

Contre passation à l'ouverture de l'exercice N+1 des écritures de régularisations d'inventaire.

Débit 4772 « Diminution des dettes »

Crédit compte de fournisseurs intéressé

Règlement de la dette et constatation du gain de change au cours de change du jour.

Débit compte de disponibilités, pour le montant du règlement

Crédit compte de fournisseurs intéressé, pour le montant de la dette initiale

Crédit 766 « Gains de change »(financement ou trésorerie) ou 7X «,Produit de fonctionnement», pour le montant du gain effectivement réalisé

COMPTE 4778 - DIFFÉRENCES COMPENSÉES PAR COUVERTURE DE CHANGE - PASSIF

L'opération en devises est assortie par l'organisme d'une opération de couverture de change destinée à le couvrir des conséquences de la fluctuation du change. La provision n'est alors constituée qu'à concurrence du risque non couvert. Les pertes ou gains latents compensés par une couverture de change sont inscrits distinctement au bilan dans des comptes transitoires. Les modalités de fonctionnement des instruments de couverture seront précisées dans le fascicule dédié aux instruments financiers.

Ces couvertures modifient la nature des créances et des dettes libellés en monnaies étrangères car elle permet de connaître les montants définitifs de celles-ci en fixant le cours de la devise à l'échéance. Ces couvertures transforment, en fait, les créances et dettes libellés en monnaies étrangères en créances et dettes en euros.

Dans le cadre d'une opération de couverture, l'instrument de couverture suit un traitement symétrique à celui de l'élément couvert : les produits ou charges sur l'instrument de couverture doivent être reconnus dans le résultat au même rythme que les produits et charges sur l'élément couvert.

Technique comptable

En N, l'achat est réalisé au cours de la monnaie étrangère

Débit subdivision intéressée de la classe 6

Crédit compte de fournisseurs intéressé

Au 31/12/N lors des écritures d'inventaire Comptabilisation de la diminution de la dette fournisseur (gain latent) engendrée par la chute du cours de la monnaie étrangère, ainsi que la couverture de change

Débit compte de fournisseurs intéressé

Crédit 4772 « Diminution des dettes – Passif »

Crédit 4778 « Différences compensées par couverture de change – Passif »

Régularisation des opérations au cours de l'exercice N+1

Annulation des comptes de régularisation en début d'exercice (contrepassation)

Débit 4772 « Diminution des dettes - Passif »

Débit 4778 « Différences compensées par couverture de change - Passif »

Crédit compte de fournisseurs intéressé

Règlement de la dette à un cours plus élevé que celui fixé initialement et comptabilisation de la perte de change.

Débit compte de fournisseurs intéressé

Débit 666 « Pertes de change »

Crédit compte de disponibilités

COMPTE 478 – AUTRES COMPTES TRANSITOIRES

Le compte 478 Autres comptes transitoires permet à l'organisme d'enregistrer des sommes en attente d'une imputation définitive. Toute opération imputée au 478 doit être rapidement soldée pour être imputée à un compte définitif dans les meilleurs délais possibles.

Technique comptable

Encaissement des sommes en attente ou mise en attente d'une somme en attente de l'imputation définitive.

Débit compte de tiers intéressé ou de disponibilités intéressé

Crédit 478 « Autres comptes transitoires »

Imputation sur le compte définitif

Débit 478 « Autres comptes transitoires »

Crédit compte définitif

COMPTE 48 - COMPTES DE RÉGULARISATION

Les comptes de régularisation sont des comptes utilisés pour répartir les charges et les produits dans le temps de manière à rattacher à un exercice déterminé toutes les charges et tous les produits le concernant effectivement et ceux-là seulement. Entrent dans cette catégorie de comptes, le compte de répartition des frais d'émission des emprunts et les comptes de charges et produits constatés d'avance.

L'ensemble des comptes de régularisation est traité dans le fascicule des créances de l'actif circulant exceptés les comptes 487 « produits constatés d'avance », 4886 « Charges » et 489 « quotas d'émission alloués par l'Etat » dont le fonctionnement est abordé dans le fascicule relatif aux quotas d'émission de gaz à effet de serre.

Ainsi, les comptes suivants sont présentés ci-après :

- 481 - Charges à répartir sur plusieurs exercices
 - 4816 - Frais d'émission des emprunts
- 486 - Charges constatées d'avance
- 488 - Comptes de répartition périodique des charges et des produits
 - 4887 – Produits

COMPTE 481 CHARGES À RÉPARTIR SUR PLUSIEURS EXERCICES

Les charges à répartir sur plusieurs exercices ne comprennent que les frais d'émission des emprunts. A ce titre, le compte 4816 « Frais d'émission des emprunts » est le seul compte qui sera abondé au titre des charges à répartir. Le compte racine 481 « Charges à répartir sur plusieurs exercices » doit être subdivisé, mais pas servi directement.

COMPTE 4816 – FRAIS D'ÉMISSION DES EMPRUNTS

Les frais d'émission d'emprunt correspondent aux frais et commissions dus aux intermédiaires financiers. Il s'agit principalement des frais bancaires facturés lors de la mise en place de l'emprunt, ou d'honoraires de prestataires extérieurs, ainsi que diverses commissions dues aux intermédiaires financiers. La norme privilégie l'incorporation des frais accessoires au coût global d'un emprunt. Afin d'être porté à l'actif, ces frais doivent être exclusivement liés au financement obtenu. Ils font partie du coût global de financement et sont étalés sur la durée de l'emprunt auquel ils se rapportent selon la méthode actuarielle. Cependant l'organisme peut faire le choix, pour des raisons de déductibilité fiscale, d'opter pour une comptabilisation en charges des frais accessoires notamment quand celui-ci est soumis à l'IS.

Technique comptable

A la fin de l'exercice N d'enregistrement de l'emprunt, enregistrement des charges à répartir sur plusieurs exercices

- Débit 4816 « Frais d'émission des emprunts »
- Crédit 796 « Transferts de charges financières »

A la clôture de chaque exercice, pour le montant de la quote-part des charges incombant à cet exercice

- Débit 6812 « Dotations aux amortissements des charges de fonctionnement à répartir »
- Crédit 4816 « Frais d'émission des emprunts »

COMPTE 486 CHARGES CONSTATÉES D'AVANCE (IMPUTABLES À L'EXERCICE SUIVANT)

Les charges constatées d'avance sont des charges comptabilisées au cours d'un exercice mais qui correspondent à des achats de biens ou services dont la fourniture ou la prestation n'interviendra qu'au cours de l'exercice suivant. Elles doivent être exclues des charges de l'exercice écoulé pour être transférées dans les charges de l'exercice suivant. Si l'organisme est soumis à la TVA, la charge constatée d'avance est comptabilisée hors taxe (la TVA a déjà été constaté sur l'exercice N). Le compte de charges constatées d'avance est un compte d'actif .

Dans le cas d'une dépense avec EJ (engagement juridique), la charge est constatée lors de la certification du service fait par le certificateur du service fait qui doit, en lien avec le service métier, identifier les charges relatives aux exercices ultérieurs.

Dans le cas d'une dépense sans EJ, la charge est constatée lors de la comptabilisation de la demande de paiement. Le comptable de la prise en charge doit être en mesure d'identifier les charges comptabilisées et relatives aux exercices ultérieurs.

La comptabilisation des charges constatées d'avance est effectuée dans le système d'information à l'aide d'une demande de comptabilisation .

Technique comptable

Au cours de l'exercice N, la prime d'assurance annuelle est payée. La charge est comptabilisée sur l'exercice N pour le montant de la cotisation annuelle

- Débit 6 « Charges »
- Crédit 4011 « Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services »

et

- Débit 4011 « Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services »
- Crédit 512 « Banque »

En fin d'exercice N ou en cas d'arrêté intermédiaire, neutralisation de la quote-part des charges ne relevant pas de l'exercice. Cette quote-part est calculée, pour les opérations soumises à TVA, sur le montant HT.

- Débit 486 « Charges constatées d'avances »
- Crédit compte de charge intéressé.

A l'ouverture de l'exercice suivant, en date du 01/01/N+1, l'écriture est contre-passée dans le cadre d'une procédure d'extourne automatisée. Du fait de l'extourne, le compte de charge concerné de l'exercice N+1 comptabilisera uniquement la quote-part de charge qui impacte l'exercice. Le compte 486 est alors soldé.

En début d'exercice suivant, la contre-passation de l'écriture fait supporter la charge correspondante sur l'exercice (principe de rattachement des obligations).

Débit compte de charge intéressé.

Crédit 486 « Charges constatées d'avances »

Exemple :

L'organisme a réglé l'intégralité de la prime d'assurance annuelle le 1^{er} septembre d'un montant de 24 000 €

Le loyer trimestriel a été versé d'avance le 1^{er} Novembre pour un montant de 15 000 € HT

- Comptabilisation au cours de l'exercice N :

-----01 Septembre N-----

Débit 616 « Primes d'assurances »24 000 €
 Crédit 512 « Banque » 24 000 €

-----01^{er} Novembre N-----

Débit 613 « Locations »15 000 €
 Débit 44566 « TVA déductible »2 940 €
 Crédit 512 « Banque »17 940 €

- Ajustement à l'arrêté des comptes de l'exercice N au 31/12/N ou en cas d'arrêté intermédiaire.

-----31 /12/N-----

Débit 486 « Charges constatées d'avance » 34 000 €
 Crédit 616 « primes d'assurances » (24 000*8/12) 16 000 €
 Crédit 613 « Locations » (15 000*1/3) 5 000 €

L'exercice N comptabilise les charges relatives à quatre mois d'assurance et deux mois de loyer. Les charges relatives aux 8 mois d'assurance et au mois de loyer de janvier seront comptabilisées sur l'exercice idoine, c'est à dire N+1 (principe de rattachement des charges et produits à l'exercice).

Spécificité des établissements publics nationaux à caractère industriels et commerciaux

Compte 488 : Compte de répartition périodique des charges et des produits

Le compte 488 enregistre les charges et les produits dont le montant peut être connu ou fixé d'avance avec une précision suffisante et qu'on décide de répartir par fractions égales entre les périodes comptables de l'exercice.

Il s'agit du système de l'abonnement. En cours d'exercice, l'abonnement est modifié, s'il y a lieu, en plus ou en moins, afin que le total des sommes inscrites au débit ou au crédit des comptes intéressés des classes 6 ou 7 soit égal, en fin d'exercice N, au montant effectif de la charge ou du produit à rattacher à l'exercice N.

Compte 4886 « Charges » : le fonctionnement de ce compte est abordé dans le fascicule des passifs non financiers.

Compte 4887 « Produits »

Technique comptable

Exercice N, Pour chaque période, calcul de la fraction des produits abonnés (estimation)

Débit 4887 « Compte de répartition périodique – Produits » (subdivision intéressée de la classe 7)
 Crédit Compte de Produits

En cours d'exercice, pour le montant réel des produits

Débit compte de classe 4
 Crédit 4887 « Compte de répartition périodique – Produits »

Puis lors de l'encaissement,

Débit classe 5
 Crédit compte de classe 4 intéressé

En fin d'exercice N, régularisation de l'abonnement pour la différence entre les frais réels et les frais abonnés :

- Si le montant à percevoir est supérieur à l'estimation
 Débit 4887 « Compte de répartition périodique – Produits »
 Crédit subdivision intéressée de la classe 7 ayant supporté la recette
- Si le montant à percevoir est inférieur à l'estimation
 Débit subdivision intéressée de la classe 7 ayant supporté la recette
 Crédit 4887 « Compte de répartition périodique – Produits »

En fin d'exercice, le compte de produits concerné enregistre le montant effectif du produit, le compte 4887 est soldé.

COMPTE 49-DÉPRÉCIATION DES COMPTES DE TIERS.

491 - Dépréciation des comptes de clients et comptes rattachés (clients, élèves, étudiants, stagiaires)

4911 - Clients divers

4912 - Étudiants (réservé aux EPSCP)

495 - Dépréciation des comptes du groupe et associés

496 - Dépréciation des comptes de débiteurs divers

4962 - Créances sur cessions d'immobilisations

4965 - Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement

4967 - Autres comptes débiteurs ou créditeurs

L'organisme est amené à comptabiliser une dépréciation de créances quand sa valeur probable de recouvrement, constatée à l'inventaire, devient inférieure à sa valeur nette comptable, notamment dans le cas de retard de paiement ou lors de la dégradation avérée de la situation financière du débiteur.

Le montant des dépréciations est calculé individuellement, par créance. Si les créances d'une même catégorie sont nombreuses (par exemple, créances fiscales), il est possible de procéder à une évaluation statistique⁴⁸ qui devra être documentée en annexe.

Cette dernière précise également la méthode utilisée pour le calcul des dépréciations de créances.

COMPTE 491 - DÉPRÉCIATION DES COMPTES DE CLIENTS ET COMPTES RATTACHÉS (CLIENTS, ÉLÈVES, ÉTUDIANTS, STAGIAIRES)**COMPTE 4911- CLIENTS DIVERS**

Une dépréciation pour créance douteuse doit être constatée dès qu'apparaît un risque de perte probable. Son montant est apprécié compte tenu des circonstances et selon le principe de prudence. Comme la dépréciation constatée traduit la meilleure appréciation du risque de non recouvrement, il est possible d'enregistrer des dépréciations qui représentent qu'une quote-part de la créance. Il est rappelé que le montant de la dépréciation est évalué sur la base du montant HT de la créance concernée.

Une dépréciation des comptes de clients et comptes rattachés peut également être comptabilisée lorsque la créance devient litigieuse en partie ou en totalité à la date d'arrêté des comptes.

L'ordonnateur saisit, via une demande de comptabilisation, l'écriture de dépréciation validée par le responsable de la comptabilité générale. La reprise de dépréciation sera effectuée selon un procédé similaire.

Il convient de rappeler qu'une créance douteuse qui devient irrécouvrable implique la comptabilisation d'une perte sur créances irrécouvrables au compte 654 (cf. supra technique comptable du compte 416).

Technique comptable**En fin d'exercice N, constitution de la dépréciation**

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

Crédit 4911 « Clients divers »

Reprise de la dépréciation lorsque la provision est devenue sans objet

Débit 4911 « Clients divers »

Crédit 7817 « Reprise sur provisions pour dépréciation des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement) »

Spécificité des établissements publics à caractère scientifique et professionnel.

Compte 4912 - La technique comptable associée au compte 4912 « Etudiants » est identique à celle du 4911 « Clients divers ».

L'exemple présenté au compte 416 « Clients douteux ou litigieux » illustre la technique comptable ci-dessus.

COMPTE 495 - DÉPRÉCIATION DES COMPTES DU GROUPE ET ASSOCIÉS

Le compte 495 « Dépréciation des comptes du groupe et associés » et ses subdivisions comptabilisent les dépréciations constatées à la clôture de l'exercice des créances comptabilisées aux comptes 451 « Groupes et associés » et 458 « Opérations faites en commun ou en groupement (GIE, GCS, GIP) ». Il s'agit notamment des créances en comptes courants qui sont remboursables à tout moment. Leur fonctionnement est abordé dans le fascicule relatif aux passifs non financiers.

Technique comptable (voir compte 4911)

⁴⁸ dépréciation calculée à partir d'un abattement ou d'un pourcentage forfaitaire appliqué au montant total des créances à recouvrer.

COMPTE 496 - DÉPRÉCIATION DES COMPTES DE DÉBITEURS DIVERS

COMPTE 4962 - CRÉANCES SUR CESSIONS D'IMMOBILISATIONS

Le fonctionnement de ce compte est traité dans le fascicule relatif aux immobilisations corporelles (cf. norme 6).

COMPTE 4965 - CRÉANCES SUR CESSIONS DE VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT

Le compte 465 enregistre à son débit le montant des créances relatives à la cession de valeurs mobilières de placement dont le fonctionnement est abordé dans le fascicule relatif à la trésorerie (norme 10). Le compte 4965 « Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement » est soldé une fois le paiement effectué.

Technique comptable (voir compte 4911)

COMPTE 4967 - AUTRES COMPTES DÉBITEURS OU CRÉDITEURS

Le compte 4967 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs » comptabilise les dépréciations constatées à la clôture de l'exercice des créances comptabilisées aux comptes 467 « Autres comptes débiteurs et créditeurs ».

Technique comptable (voir compte 4911)

FASCICULE N° 10 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES COMPOSANTES DE LA TRESORERIE (CF. NORME 10)

COMPTES DE CLASSE 5. COMPTES FINANCIERS

Les comptes financiers enregistrent les flux de valeurs ainsi que les opérations réalisées avec les établissements financiers et le Trésor. Ils comprennent également les comptes relatifs aux placements de trésorerie tels que les valeurs mobilières de placement, les obligations et les bons du Trésor.

La classe 5 comporte les subdivisions suivantes :

- 50. Valeurs mobilières de placement
- 51. Banques, établissements financiers et assimilés
- 52. Instruments de trésorerie
- 53. Caisse
- 54. Régies d'avances et accreditifs
- 58. Virements internes
- 59. Dépréciation des comptes financiers

COMPTE 50. VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT

Les valeurs mobilières de placement, sont des titres acquis en vue de réaliser un gain à brève échéance, par opposition aux titres immobilisés destinés à des placements à long terme et inscrits au compte 27. Les équivalents de trésorerie constituent une sous-catégorie des valeurs mobilières de placement.

Le compte 50 présente les subdivisions suivantes :

- 502. Actions propres (compte réservé aux EPIC)
- 503. Actions
 - 5031. Titres cotés
 - 5035. Titres non cotés
- 504. Autres titres conférant un droit de propriété
- 505. Obligations et bons émis
 - 5052. Obligations et bons émis par l'établissement et rachetés par lui (compte réservé aux EPIC)
- 506. Obligations
 - 5061. Titres cotés
 - 5065. Titres non cotés
- 507. Bons du trésor et bons de caisse à court terme
- 508. Autres valeurs mobilières et créances assimilées
 - 5081. Autres valeurs mobilières
 - 5082. Bons de souscription (compte réservé aux EPIC)
- 5088. Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées

COMPTE 502. ACTIONS PROPRES

Spécificité des établissements publics d'aménagement de villes nouvelles et des établissements publics nationaux (EPAVN) à caractère industriel et commercial(EPIC).

Le compte 502 " Actions propres " est débité au moment du rachat par une société de ses propres actions, lorsque cette opération a explicitement pour objet soit la régularisation des cours de bourse, soit l'attribution des titres à ses salariés.

COMPTE 503. ACTIONS

COMPTE 504. AUTRES TITRES CONFÉRANT UN DROIT DE PROPRIÉTÉ

Le compte 503 présente les subdivisions suivantes :

- 503. Actions
 - 5031. Titres cotés
 - 5035. Titres non cotés

Le montant comptabilisé est le prix d'acquisition des titres qui est indiqué dans le contrat d'acquisition ou dans le document attestant le legs ou le don du portefeuille. Les frais d'acquisition en sont exclus et sont comptabilisés en charge aux subdivisions du compte 627 « Services bancaires et assimilés ».

Les écritures comptables relatives aux opérations d'acquisition ou de cession d'actions sont indiquées ci-dessous. En matière de cession, les titres les plus anciens sont vendus les premiers.

Technique comptable :**1. Achats des actions :**

Débit 503 « Actions » ou 504 « Autres titres conférant un droit de propriété »
 Crédit 464 « Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement »

2. Cessions d'actions :

Lorsque le prix de cession est supérieur à la valeur patrimoniale d'intégration

Pour le montant de la valeur patrimoniale d'intégration

Débit 767 « Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement »
 Crédit 503 « Actions » ou 504 « Autres titres conférant un droit de propriété »

Simultanément, pour le prix de la cession

Débit 465 « Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement »
 Crédit 767 « Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement »

Lorsque le prix de cession est inférieur à la valeur patrimoniale d'intégration

Pour le montant de la valeur patrimoniale d'intégration

Débit 667 « Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement »
 Crédit 503 « Actions » ou 504 « Autres titres conférant un droit de propriété »

Simultanément, pour le prix de la cession

Débit 465 « Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement »
 Crédit 667 « Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement »

En cas de moins-value latente constatée à la clôture , une dépréciation a pu être constituée au compte 6866 « Dotations aux dépréciations des éléments financiers ».(voir commentaire compte 59)

En cas de cession, il convient de reprendre la dépréciation selon les modalités indiquées ci-dessous :

Débit subdivision intéressée du compte 590
 Crédit 7866 « Reprises sur dépréciation des éléments financiers »

COMPTE 505. OBLIGATIONS ET BONS EMIS

Spécificité des établissements publics d'aménagement de villes nouvelles et des établissements publics nationaux (EPAVN) à caractère industriel et commercial (EPIC).

Compte 5052 - « Obligations et bons émis par l'établissement et rachetés par lui » L'obligation est un titre négociable émis par une entreprise publique ou privée ou par l'Etat et donnant à son souscripteur le droit de créance sur l'émetteur.

Technique comptable (voir comptes 503 et 504)**COMPTE 506. OBLIGATIONS**

Le compte 506 présente les subdivisions suivantes :

- 506. Obligations
 - 5061. Titres cotés
 - 5065. Titres non cotés

Les écritures comptables relatives aux opérations d'acquisition ou de cession d'actions sont applicables aux opérations similaires effectuées sur des obligations.

Technique comptable (voir comptes 503 et 504)**COMPTE 507. BONS DU TRESOR ET BONS DE CAISSE A COURT TERME**

Les écritures comptables relatives aux opérations d'acquisition ou de cession d'actions sont applicables aux opérations similaires effectuées sur les bons du Trésor.

Technique comptable (voir comptes 503 et 504)

COMPTE 508. AUTRES VALEURS MOBILIERES ET AUTRES CREANCES ASSIMILEES

Le compte 508 « Autres valeurs mobilières et créances assimilées » se subdivise en trois sous-comptes :

COMPTE 5081. AUTRES VALEURS MOBILIERES

Les écritures comptables relatives aux opérations d'acquisition ou de cession d'actions sont applicables aux opérations similaires effectuées sur les autres valeurs mobilières.

Technique comptable (voir comptes 503 et 504)

Spécificité des établissements publics d'aménagement de villes nouvelles et des établissements publics nationaux (EPAVN) à caractère industriel et commercial (EPIC).

Compte 5082. Bons de souscription Le bon de souscription est une option d'achat, c'est à dire un droit qui permet de souscrire ultérieurement, pendant une période fixée, de nouvelles valeurs mobilières à un prix fixé.

COMPTE 5088. INTERÊTS COURUS SUR OBLIGATIONS, BONS ET VALEURS ASSIMILEES (PROCEDURE D'INVENTAIRE)

Chaque émission obligataire est assortie d'un taux d'intérêt qui fixe quel pourcentage de la valeur nominale sera le montant de revenu versé au souscripteur. La créance d'intérêts est acquise à la date d'échéance du coupon qui est annuelle.

Toutefois, les intérêts courus et non échus (ICNE) qui sont constatés à la clôture de l'exercice constituent des produits à recevoir qui doivent être rattachés au compte de valeurs mobilières.

Technique comptable : Pour la part des ICNE constatés à la fin de l'exercice.

Débit 5088 « Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées »

Crédit 764 « Revenus des valeurs mobilières de placement » .

A l'ouverture de l'exercice suivant, l'écriture ci-dessus est extournée. A l'échéance, le coupon est encaissé au débit du compte du trésor en contre partie du compte 764 « Revenus des valeurs mobilières de placement »

N.B. Les prélèvements fiscaux sur les produits des placements à revenu fixe sont opérés par l'établissement payeur, mais ils sont à la charge du bénéficiaire des revenus qui doit enregistrer d'une part, en produits, les intérêts bruts acquis et d'autre part, en charges, le prélèvement forfaitaire les concernant au compte 6358 « Autres droits ».

COMPTE 51. BANQUES, ÉTABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILÉS

- 511. Valeurs à l'encaissement
 - 5112. Chèques à encaisser
 - 5113. Effets à l'encaissement
 - 5114. Effets à l'escompte
 - 5115. Cartes bancaires à l'encaissement
 - 5117. Chèques impayés
 - 5118. Autres valeurs à l'encaissement
- 512. Banques
- 515. Trésor
- 516. Agents de change et Sociétés de Bourse (compte réservé aux EPIC, EPAVN et EPF.)
- 517. Autres organismes financiers
- 518. Intérêts courus
- 519. Concours bancaires courants

Les aspects relatifs aux effets, à la carte bancaire et aux impayés font l'objet de développements particuliers.

Technique comptable

Remise de valeurs à l'encaissement :

Débit subdivision intéressée du compte 511

Crédit compte de tiers intéressé

Comptabilisation des encaissements :

Débit 512 « banques » ou 515 « Trésor »

Crédit subdivision intéressée du compte 511 « valeurs à l'encaissement ».

COMPTE 5113. EFFETS A L'ENCAISSEMENT (DONT CHEQUES VACANCES)

Le chèque-vacances est une prestation d'aide aux loisirs et aux vacances qui permet de financer le départ en vacances et un large éventail d'activités culturelles et de loisirs. Comme le prévoit l'article L 411-13 du code du tourisme, l'Agence nationale pour les chèques-vacances (ANCV) est chargée d'émettre les chèques-vacances. Elle a également pour rôle de gérer et de développer le dispositif des chèques-vacances au sein des entreprises (article L 411-14). Les chèques -vacances figurent parmi les effets à l'encaissement. et peuvent être utilisés comme mode de règlement de droits d'entrée sous réserve d'accord de l'ANCV.

Technique comptable**1. Remise de chèques vacances à l'encaissement**

Débit 5113 « Chèques vacances à l'encaissement »

Crédit compte de tiers intéressé

2. Comptabilisation des encaissements

Débit 512 « Banques », ou

Débit 515 « Trésor », pour le montant effectivement encaissé,

Débit 6685 « Charges financières provenant de l'encaissement des chèques vacances », pour le montant de la commission prélevée par l'ANCV

Crédit 5113 « Chèques vacances à l'encaissement », pour la totalité de la somme

COMPTE 5114. EFFETS A L'ESCOMPTE

L'organisme public qui est titulaire d'une créance commerciale matérialisée par un effet de commerce peut disposer du montant de sa créance immédiatement. Il doit alors remettre à l'escompte l'effet auprès d'un établissement financier qui lui verse le montant de la créance minoré des frais de rémunération (intérêt et commission d'endossement). La remise à l'escompte est une opération de mobilisation qui consiste à transmettre la propriété de l'effet de commerce à l'établissement financier.

Technique comptable**1. Remise de l'effet**

Débit 5114 « Effets à l'escompte »

Crédit compte de tiers intéressé

2. Comptabilisation des encaissements

Débit 515 « Trésor »,

Débit 6275 « Frais sur effets » (commission d'endossement)

Débit 6616 « Intérêts bancaires sur opérations de financement (escompte) »

Crédit 5114 « Effets à l'escompte »

COMPTE 5115. CARTES BANCAIRES A L'ENCAISSEMENT

Toutes les recettes des établissements publics sont susceptibles d'être encaissées par carte bancaire.

Technique comptable :

1. Encaissements par l'agent comptable : Opération effectuée quotidiennement lors de la remise des justificatifs à l'agent comptable pour le montant total des recettes encaissées.

Débit 5115 « Cartes bancaires à l'encaissement »

Crédit 4718 « Autres recettes à classer »

2. A réception de l'avis de crédit émis par le teneur de compte et après rapprochement avec le relevé reçu du centre de traitement

Débit 4721 « Dépenses payées avant ordonnancement » (pour le montant de la commission prélevée).

Débit 512 « banque » ou 515 « Trésor », pour la somme effectivement portée par le teneur de compte au crédit du compte de l'établissement

Crédit 5115 « Cartes bancaires à l'encaissement »

3. Comptabilisation de la commission :

Débit 6272 « Commissions sur cartes bancaires », pour le montant de la commission.

Crédit 4721 « Dépenses payées avant ordonnancement », pour le montant de la commission prélevée

Les recettes de l'établissement public sont encaissées par carte bancaire et transférées par le régisseur.

Technique comptable :**1. Encaissement par l'agent comptable lors de la réception quotidienne du transfert du régisseur :**

Débit 5115 « Cartes bancaires à l'encaissement »

Crédit 545 « Régie de recettes »

2. A réception de l'avis de crédit émis par le teneur de compte et après rapprochement avec le relevé reçu du centre de traitement

Débit 4721 « Dépenses payées avant ordonnancement », pour le montant de la commission prélevée.

Débit 512 « banque », ou 515 « Trésor », pour la somme effectivement portée par le teneur de compte au crédit du compte de l'établissement

Crédit 5115 « Cartes bancaires à l'encaissement »

3. Constatation de la commission.

Débit 6272 « Commissions sur cartes bancaires », pour le montant de la commission

Crédit 4721 « Dépenses payées avant ordonnancement », pour le montant de la commission prélevée

COMPTE 5117. CHEQUES IMPAYES

Ce compte est destiné à suivre la régularisation des chèques impayés qui doit intervenir dans les meilleurs délais.

Technique comptable**1. Constatation des effets impayés**

Débit 5117 « Chèques impayés »

Crédit 5112 « Chèques bancaires à encaisser »,

2. Si le chèque est représenté en l'état ou si le redevable établit un nouveau chèque

Débit 5112 « Chèques bancaires à encaisser »,

Crédit 5117 « Effets impayés »

3. Régularisation si le chèque est honoré

Débit compte de disponibilités

Crédit 5117 « Effets impayés »

S'il n'y a pas de régularisation, l'apurement du compte 5117 est effectué dans les conditions énoncées ci-après :

Le non-paiement d'un chèque pour défaut de provision laisse subsister la créance originelle avec toutes ses garanties. Cependant, lorsque le chèque a été présenté à l'encaissement en dehors des délais légaux et que la provision a péri du fait du tireur, la partie versante est libérée et seule la responsabilité de l'agent comptable peut être mise en cause. Dans les autres cas, le redevable se trouve placé vis-à-vis de l'établissement dans la même situation que celle qu'il avait lors du versement du chèque, sans préjudice des diverses sanctions dont il peut être frappé.

En cas de non-paiement d'un chèque, les écritures de régularisation diffèrent selon que l'effet a été remis en règlement de droits constatés ou d'objets mobiliers ou de valeurs déjà délivrés.

Dans le premier cas, il convient d'annuler l'opération en débitant le compte crédité à tort par le crédit du compte 5117. Cette écriture d'annulation a pour but de rétablir la créance contentieuse au compte de tiers intéressé et de permettre à l'agent comptable d'en poursuivre le recouvrement à l'issue du délai accordé au tireur pour régulariser son paiement.

En revanche, lorsque des objets mobiliers ou des valeurs au porteur sont délivrés contre remise de chèques, les écritures ne subissent aucune modification. En cas de défaillance du tireur, il appartient à l'agent comptable de demander l'autorisation d'imputer le montant de l'effet au compte 429 "Déficits et débits des comptables et régisseurs" et de solliciter la décharge ou la remise gracieuse de la somme dont il reste responsable. Le compte 429 est ensuite apuré. Il convient, avant de comptabiliser au 429 de tenter de procéder au recouvrement.

COMPTE 5118. AUTRES VALEURS A L'ENCAISSEMENT**Particularité du mandat cash :**

Certaines recettes peuvent être encaissées par l'établissement sous forme de mandat cash. Par l'intermédiaire du mandat cash, le débiteur dépose la somme en espèces au guichet de la Banque Postale et reçoit en échange un document attestant de ce dépôt qu'il transfère à l'agent comptable, qui est le bénéficiaire. Celui-ci récapitule sur un bordereau l'ensemble des mandats qu'il transfère au centre financier compétent de la banque postale qui créditera la totalité de la somme sur le compte courant de l'établissement.

Technique comptable**1. Remise du mandat-cash**

Débit 5118 « Autres valeurs à l'encaissement »

Crédit compte de tiers intéressé

•

2. Comptabilisation des encaissements

Débit 515 « Trésor »,

Crédit 5118 « Autres valeurs à l'encaissement »

COMPTE 512. BANQUES

Le compte banque présente les subdivisions suivantes :

5121. Compte en monnaie nationale

5124. Compte en monnaie étrangères

Il est précisé que le compte 5124 retrace les comptes tenus en monnaies étrangères converties.

Les conditions dans lesquelles les organismes peuvent disposer d'un compte bancaire sont précisées dans la note de service du 24 Juillet 2014 relative aux «modalités de mise en œuvre de la dérogation à l'obligation de dépôt des fonds au trésor dans les organismes publics»

Les établissements peuvent disposer de plusieurs comptes bancaires mais aucune compensation ne peut être opérée entre les comptes à solde créditeur et les comptes à solde débiteur.

Technique comptable**1. Encaissement**

Débit 512 « Banques »

Crédit 5112 « Chèques à encaisser », ou crédit compte de tiers intéressé

2. Décaissement

Débit compte de tiers intéressé

Crédit subdivision intéressée du compte 512 « Banques »

Les disponibilités en devises existant à la clôture de l'exercice sont converties en euros sur la base du dernier cours de change. Des écarts de conversion devront être comptabilisés à la clôture de l'exercice. Les modalités comptables relatives aux écarts de conversion sont abordées dans le fascicule relatif à l'actif circulant (cf. norme 9).

COMPTE 515. TRÉSOR

Le compte 515 présente les subdivisions suivantes :

5151. Compte au trésor

5159. Règlement en cours de traitement

Les modalités de fonctionnement du compte à terme et du compte de placement rémunéré sont fixées par arrêté conjoint des ministres chargés de l'économie et du budget et leur souscription est régie par la note de service du 17 mai 2013 relative aux «conditions de souscription des comptes à terme et des comptes de placement rémunéré après l'entrée en vigueur du décret du 07 Novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique»

Technique comptable**1. Encaissement par chèque bancaire**

Débit 5112 « Chèques bancaires à encaisser »

Crédit compte de tiers intéressé

2. Puis à réception de l'avis de crédit

Débit 5151 « Compte au Trésor »

Crédit 5112 « Chèques à encaisser » ou compte de tiers intéressé

3. Encaissement d'un virement

Débit 5151 « Compte au Trésor »

Crédit compte de tiers intéressé

4. Paiement à un tiers

Débit compte de tiers intéressé
Crédit 5151 « Compte au Trésor »

COMPTE 5159. REGLEMENTS EN COURS DE TRAITEMENT

La tenue du compte 5159 est destinée à faciliter l'ajustement du compte au Trésor. En effet, ce compte permet de comptabiliser les chèques émis par l'établissement sur leur compte de dépôt de fonds au Trésor qui ne sont pas encore débités du compte.

Technique comptable**1. Mise en paiement**

Débit compte de tiers intéressé
Crédit 5159 « Chèques à payer »

2. Réception de l'avis de débit

Débit 5159 « Chèques à payer »
Crédit 5151 « Compte au Trésor »

COMPTE 516. AGENTS DE CHANGE ET SOCIETES DE BOURSE

Spécificité des établissements publics d'aménagement de villes nouvelles (EPAVN), des établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial (EPIC) et des établissements publics fonciers (EPF).

Ce compte retrace les opérations effectuées par l'intermédiaire d'un agent de change, notamment lorsqu'un compte est ouvert chez l'agent de change au nom de l'établissement.

COMPTE 517. AUTRES ORGANISMES FINANCIERS

Le compte 517 présente la subdivision suivante :
5171. Compte à terme

Les conditions de souscription d'un compte à terme sont régies par la note de service du 17 Mai 2013 : « conditions de souscription des comptes à terme et des comptes de placement rémunéré après l'entrée en vigueur du décret du 07 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique »

Technique comptable (voir comptes 512 et 515)

COMPTE 518. INTÉRÊTS COURUS : OPÉRATIONS DE FIN D'EXERCICE

Le compte 518 présente les subdivisions suivantes

5186. Intérêts courus à payer
5187. Intérêts courus à recevoir

Si les comptes courants et les dépôts présentent un solde créditeur, il convient de rattacher à l'exercice la charge d'intérêt à la clôture de l'exercice et de la comptabiliser au compte « 5186 Intérêts courus à payer ».

Si les comptes courants et les dépôts présentent un solde débiteur, il convient de rattacher à l'exercice le produit d'intérêt à la clôture de l'exercice et de la comptabiliser au compte « 5187 Intérêts courus à recevoir ».

Technique comptable**1. Constatation des charges d'intérêts**

Débit 6615 « Intérêts des comptes courants et des dépôts créditeurs »
Crédit 5186 « Intérêts courus à payer ».

2. Constatation des produits d'intérêts

Débit 5187 « Intérêts courus à recevoir ».
Crédit 7681 « Intérêts des comptes financiers débiteurs »

COMPTE 519. CONCOURS BANCAIRES COURANTS

Le compte 519 présente les subdivisions suivantes :

- 5191. Crédit de mobilisation de créances commerciales (compte réservé aux EPIC et EPAVN.)
- 5192. Lignes de crédits de trésorerie
- 5193. Mobilisations de créances nées à l'étranger (compte réservé aux EPIC et EPAVN.)
- 5198. Intérêts courus sur concours bancaires courants

Le compte 519 retrace les éléments de passifs qui sont la contrepartie de fonds reçus remboursables à vue ou à très court terme et pouvant donner lieu à rémunérations ainsi que les intérêts courus non échus (ICNE) rattachés à ces passifs.

Les effets financiers créés en représentation des crédits consentis à l'établissement dans le cadre d'opérations de mobilisation de créances commerciales (CMCC) ou de mobilisation de crédits à l'exportation (MCE) sont comptabilisés respectivement aux comptes 5191 et 5193.

Sont enregistrés au compte 5192 les mouvements sur lignes de crédits de trésorerie.

La ligne de trésorerie est un droit de tirage permanent défini dans les termes du contrat entre la banque et l'établissement qui est consenti pour une durée et dans la limite d'un plafond précis. Son objectif est de couvrir les besoins ponctuels résultant des décalages entre les sorties et les entrées de fonds de l'établissement.

Le compte 5192 « lignes de crédits de trésorerie » peut être utilisée par toutes les catégories d'établissements. Son utilisation est soumise à l'octroi d'une dérogation par la DGFIP selon les modalités précisées dans la note de service du 24 juillet 2014 relative aux modalités de mise en œuvre de la dérogation à l'obligation de dépôt des fonds au Trésor dans les organismes publics. »

L'utilisation du compte 5192 est notamment activée dans le cas des prêts garantis par un warrant agricole qui sont proposés par l'ordonnateur et décidés par le conseil d'administration. Il est précisé que le warrant agricole constitue un gage sans dépossession du bien. Dans les exploitations des établissements publics nationaux d'enseignement agricole (EPNEA), il peut concerner les récoltes, les stocks de produits, les animaux, mais pas le matériel.

Les intérêts courus non échus à la clôture de l'exercice sont inscrits au compte 5198.

Technique comptable

1. Constatation de la charge d'intérêts

- Débit 6615 « Intérêts des comptes courants et des dépôts créditeurs »
- Crédit 5198 « Intérêts courus à payer sur concours bancaires courants »

COMPTE 52. INSTRUMENTS DE TRÉSORERIE (COMPTE D'ATTENTE)

Les variations de valeur des contrats de couverture (d'un risque) sont enregistrées dans le compte d'attente 52 puis rapportées au compte de résultat sur la durée de vie résiduelle de l'élément couvert de manière symétrique au mode de comptabilisation des produits et des charges sur cet élément.

COMPTE 53. CAISSE

Le principe d'unité de caisse s'applique à toutes les catégories d'établissements. Un seul compte de caisse doit figurer dans la comptabilité de l'établissement. Le compte 531 caisse est débité du montant des espèces encaissées par l'établissement et est crédité du montant des espèces décaissées. Son solde est toujours débiteur ou nul

Technique comptable

1. Encaissement d'espèces

- Débit 531 « Caisse »
- Crédit compte de tiers intéressé ou du compte 54

2. Décaissement d'espèces

- Débit du compte de tiers intéressé ou du compte 54
- Crédit 531 « Caisse »

COMPTE 54. RÉGIES D'AVANCES ET ACCRÉDITIFS

Le compte 54 présente les subdivisions suivantes :

- 541. Comptables secondaires
- 542. Accréditifs (compte réservé aux ESCP)
- 543. Régies d'avances

- 545. Régie de recettes
- 547. Avance pour achat de rentes (compte réservé aux ESCP)
- 548. Avance pour menues dépenses

COMPTE 541. COMPTABLES SECONDAIRES

Le compte 541 retrace uniquement les opérations de transfert de fonds entre agents comptables principaux et agents comptables secondaires.

Technique comptable

1. Transfert de fonds aux comptables secondaires

- Débit 541 « Comptables secondaires »
- Crédit compte 51 ou compte 53

2. Réception des fonds transmis par les comptables secondaires

- Débit compte 51 ou compte 53
- Crédit 541 « Comptables secondaires »

L'intégration par l'agent comptable principal des autres opérations des agents comptables secondaires sera comptabilisée par l'intermédiaire du compte 181 « Comptes de liaison des établissements ».

COMPTE 543. RÉGIES D'AVANCES

Le compte 543 retrace les relations entre le régisseur de dépenses et l'agent comptable.

Technique comptable

1. Comptabilisation de l'avance consentie aux régisseurs (avance initiale ou reconstitution de l'avance)

- Débit 543 « Régies d'avances »
- Crédit compte 51 ou compte 53

2. Comptabilisation des dépenses acceptées sur production de justificatifs par les régisseurs

- Débit 4725 « Dépenses des régisseurs à vérifier »
- Crédit 543 « Régies d'avances »

3. Puis,

- Débit d'un compte de charges
- Crédit 4725 « Dépenses des régisseurs à vérifier »

4. Comptabilisation des dépenses rejetées

- Débit 543 « Régies d'avances »
- Crédit 4725 « Dépenses des régisseurs à vérifier »

5. Comptabilisation de la suppression ou réduction d'avances

- Débit compte 51 ou compte 53
- Crédit 543 « régies d'avances »

Le solde du compte 543 est égal à la somme des avances faites aux régisseurs.

COMPTE 545. RÉGIES DE RECETTES

Le compte 545 retrace les relations entre le régisseur de recettes et l'agent comptable.

Technique comptable

1. Mise en place du fonds de caisse initial

- Débit 545 « Régies de recettes »
- Crédit 531 « Caisse »

2. Comptabilisation des fonds transférés par les régisseurs de recettes

- Débit compte 51 ou compte 53
- Crédit 545 « Régies de recettes »

3. Comptabilisation des produits perçus par les régisseurs à réception des pièces justificatives

- Débit 545 « Régies de recettes »
- Crédit 4715 « Recettes des régisseurs à vérifier »
- Puis
- Débit 4715 « Recettes des régisseurs à vérifier »
- Crédit compte de produits

COMPTE 548. AVANCES POUR MENUES DÉPENSES

Fonctionnant comme le compte 543, le compte 548 enregistre les avances confiées à titre permanent ou occasionnel à certains agents pour le règlement au comptant des menues dépenses et dont le faible montant ne justifie pas l'institution d'une régie. Le montant de ces avances, est fixé par un seuil sur la décision de l'ordonnateur et sur l'avis favorable de l'agent comptable.

Technique comptable**1.Comptabilisation des avances consenties**

Débit 548 « Avances pour menues dépenses »

Crédit compte de disponibilités

2.Comptabilisation des dépenses acceptées au vu de pièces justificatives

Débit 4721 « Dépenses payées avant ordonnancement »

Crédit 548 « Avances pour menues dépenses »

3.Comptabilisation des dépenses rejetées

Débit 548 « Avances pour menues dépenses »

Crédit 4721 « Dépenses payées avant ordonnancement »

4.Réductions ou suppressions d'avances

Débit compte de disponibilités

Crédit 548 « Avances pour menues dépenses »

COMPTE 58. VIREMENTS INTERNES

Les comptes de virements internes sont des comptes de passage utilisés pour la comptabilisation pratique d'opérations au terme desquelles ils doivent se trouver soldés

Le compte 58 présente les subdivisions suivantes :

581. Virements internes de comptes

585. Virements internes de fonds

COMPTE 581. VIREMENTS INTERNES DE COMPTES

Ce compte peut être utilisé pour les établissements tenant leur comptabilité selon le système dit "centralisateur". Il est simultanément débité et crédité pour une même opération (le solde du compte est toujours nul).

COMPTE 585. VIREMENTS INTERNES DE FONDS

Ces comptes sont notamment destinés à permettre la centralisation, sans risque de double emploi, des virements de fonds d'un compte de disponibilités (caisse ou banque) à un autre compte de disponibilités (banque ou caisse). Il est utilisé pour les mouvements internes de fonds. Son solde est soit débiteur, soit nul.

Technique comptable**1.Décaissement du compte caisse vers le compte au trésor**

Débit 585 « Virements internes de fonds »

Crédit 531 « Caisse »

et parallèlement

Débit 5151 « Compte au trésor »

Crédit 585 « Virements internes de fonds »

2.Approvisionnement de la caisse par les fonds du compte au trésor

Débit 585 « Virements internes de fonds »

Crédit 5151 « Compte au trésor »

et parallèlement

Débit 531 « Caisse »

Crédit 585 « Virements internes de fonds »

•

COMPTE 59. DÉPRÉCIATIONS DES COMPTES FINANCIERS

De la comparaison de la valeur d'inventaire et du coût d'entrée résulte des plus-values latentes et des moins-values latentes. Les moins-values latentes font l'objet de dépréciations sans compensation avec les plus-values latentes. La gestion de la trésorerie des organismes ne retient pas la compensation des moins-values latentes et plus values latentes constatées sur d'autres titres.

Le compte 59 présente les subdivisions suivantes :

- 590. Dépréciation financière des valeurs mobilières de placement
- 5903. Actions
- 5904. Autres titres conférant un droit de propriété
- 5906. Obligations
- 5908. Autres valeurs mobilières et créances assimilées

Technique comptable

1. Constitution d'une dépréciation

- Débit 6866 « Dotations aux dépréciations des éléments financiers »
- Crédit subdivision intéressée du compte 590

2. Reprise d'une dépréciation en tout ou partie notamment en cas de cession

- Débit subdivision intéressée du compte 590
- Crédit 7866 « Reprises sur dépréciations des éléments financiers »

FASCICULE N° 11 : MODALITES DE COMPTABILISATION DES DETTES FINANCIERES ET DES INSTRUMENTS FINANCIERS A TERME (CF. NORME 11)

SECTION 1 : LES DETTES FINANCIERES

Le présent fascicule précise les modalités de comptabilisation des dettes financières et des instruments financiers à terme, il décline ainsi les dispositions de la norme 11 du recueil des normes comptables pour les établissements publics.

Pour mémoire, l'article 12 modifié de la loi n° 2010-1645 du 28 décembre 2010 de programmation des finances publiques pour les années 2011 à 2014 a interdit aux organismes divers d'administration centrale (ODAC) de contracter auprès d'un établissement de crédit un emprunt dont le terme est supérieur à douze mois.

La liste des ODAC concernés par cette interdiction est fixée par l'arrêté du 27 juillet 2016, qui abroge les arrêtés du 28 septembre 2011 et du 6 septembre 2012.

Néanmoins, un organisme peut recourir à des financements bancaires inférieurs à douze mois auprès d'établissements financiers privés pour répondre à des besoins de trésorerie. Cette possibilité est encadrée par les dispositions de la note de service du 24 juillet 2014 relative aux modalités de mise en œuvre de la dérogation à l'obligation de dépôt des fonds au Trésor décrite dans le fascicule relatif à la norme 10.

La possibilité de recourir à l'emprunt auprès de la Banque européenne d'investissement (BEI) découle du troisième alinéa de l'article 12 de la loi n° 2010-1645 du 28 décembre 2010, modifié par l'article 8 de la loi n° 2012-1558 du 31 décembre 2012 de programmation des finances publiques pour les années 2012 à 2017. La Caisse des Dépôts ne constituant pas un « établissement de crédit » au regard de l'article L. 518-2 du code monétaire et financier, le recours à l'emprunt auprès de cette dernière est également possible sous réserve des dispositions indiquées supra.

COMPTE 16 - EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILEES

Le compte 16 comporte les subdivisions suivantes⁴⁹ :

- 161 – Emprunts obligataires convertibles **Filiale**
- 163 – Autres emprunts obligataires **M94 et M95**
- 164 – Emprunts auprès des établissements de crédit
- 165 – Dépôts et cautionnements reçus
 - 1651 – Dépôts
 - 1655 – Cautionnements
- 166 – Participation des salariés aux résultats **Filiale**
 - 1661 – Comptes bloqués
 - 1662 – Fonds de participation
- 167 – Emprunts et dettes assortis de conditions particulières
 - 1674 – Avances de l'État et des collectivités publiques
 - 1675 – Emprunts participatifs **Filiale**
 - 1678 – Divers
- 168 – Autres emprunts et dettes assimilées
 - 1681 – Autres emprunts
 - 1685 – Rentes viagères capitalisées
 - 1687 – Autres dettes
 - 1688 – Intérêts courus
- 169 – Primes de remboursement des obligations **M94 M95 et M951**

COMPTE 163 - AUTRES EMPRUNTS OBLIGATAIRES (M94 ET M95)

L'emprunt obligataire est une forme de financement qui peut être émis par l'organisme, à son profit. Le capital sera remboursé à l'échéance et les intérêts seront versés périodiquement. Cette procédure exceptionnelle est régie par un cadre législatif contraint. Le recours à l'emprunt obligataire permet à l'organisme de se financer en dehors du circuit bancaire.

Spécificité des établissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC) et des établissements publics d'aménagements de villes nouvelles (EPAVN)

Compte 163 - Autres emprunts obligataires (M94 et M95)

Il convient de rappeler que l'émission d'emprunt obligataire par les organismes est très exceptionnelle.

« Les obligations sont des titres négociables qui, dans une même émission, confèrent les mêmes droits de créance pour une même valeur nominale ».

⁴⁹ Les comptes relatifs aux filiales ne sont pas détaillés dans la version actuelle de l'instruction comptable commune.

L'emprunt obligataire permet à l'organisme de se financer en émettant sur le marché des obligations qui seront acquises par des souscripteurs. A l'échéance de l'emprunt, les porteurs des obligations sont remboursés, généralement à une valeur de remboursement (valeur nominale augmentée d'une prime de remboursement).

Ce type d'emprunt permet aux souscripteurs d'encaisser des intérêts au cours de la durée de l'emprunt, puis, à l'échéance, les obligations à leur valeur de remboursement.

1. Description de l'emprunt obligataire à prime :

Afin de mieux distinguer les différentes composantes de l'emprunt obligataire, il convient de définir certains termes :

- La valeur nominale d'une obligation correspond à la quote-part du capital emprunté représentée par l'obligation.
- Le prix d'émission est la valeur à laquelle sera émise l'obligation.
- La prime d'émission est la différence entre la valeur nominale et le prix d'émission.
- Le prix de remboursement est la valeur à laquelle sera remboursée l'obligation à l'échéance au souscripteur.
- La prime de remboursement est la différence entre le nominal (le pair) et le prix de remboursement.
- Les obligations à coupon unique sont des obligations dont les intérêts sont capitalisés et versés en une seule fois au souscripteur lors du remboursement du titre.

Au regard du caractère exceptionnel de ce mode de financement, ce fascicule aborde uniquement le traitement comptable de l'emprunt obligataire à prime à taux fixe dont les obligations sont émises à coupon unique, quelles que soient les modalités de remboursement, à savoir le remboursement in fine ou le remboursement par amortissements constants.

Dans l'hypothèse d'un remboursement in fine, toutes les obligations émises sont remboursées en une seule fois au terme de la durée de l'emprunt.

En revanche, dans le cas d'un remboursement par amortissements constants, il est procédé au remboursement d'un nombre de titres égal à chaque échéance.

2. A l'émission de l'emprunt obligataire :

L'emprunt obligataire est émis à la valeur d'émission et sera remboursé aux souscripteurs à la valeur de remboursement.

L'organisme émetteur de l'emprunt comptabilise en dettes, au crédit du compte 163 « Autres emprunts obligataires » (M94-M95), la valeur à laquelle l'emprunt sera remboursé aux souscripteurs.

Lorsque l'emprunt obligataire est assorti d'une prime de remboursement, ou d'une prime d'émission, cette prime est comptabilisée au débit du compte 169 « Primes de remboursement des obligations » (M94, M95 et M951).

Enfin, le montant souscrit par les obligataires lors de l'émission est comptabilisé au débit du compte 4678 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - Autres ».

Technique comptable

A l'émission de l'emprunt obligataire :

Débit 4678 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - Autres » : somme due par les souscripteurs de l'emprunt obligataire, elle correspond au nombre d'obligations émises au prix d'émission

Débit 169 « Prime de remboursement des obligations » (M94-M95-M951) : comptabilisation de la totalité des primes de remboursement dues aux souscripteurs = (prix de remboursement - prix d'émission) x le nombre d'obligations émises

Crédit 163 « Autres emprunts obligataires » (M94-M95) : comptabilisation de la dette de l'organisme au titre de l'émission de l'emprunt obligataire (nombre d'obligations émises au prix de remboursement)

Encaissement des fonds par l'organisme :

Débit 512 « Banque » : somme due par les souscripteurs de l'emprunt obligataire minorée du montant de la commission TTC

Débit 6272 « Commissions et frais sur émission d'emprunts »

Débit 44566 « TVA déductible sur autres biens et services » calculée sur le montant de la commission

Crédit 4678 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - Autres » : somme due par les souscripteurs de l'emprunt obligataire, elle correspond au nombre d'obligations émises au prix d'émission

Exemple :

L'organisme public à caractère industriel et commercial (EPIC) émet en septembre N un emprunt obligataire qui sera remboursé en six fractions égales au 30 septembre de chaque année. La date de la première échéance est le 30 Septembre N+1.

Les caractéristiques de l'emprunt sont les suivantes :

Nombre d'obligations émises : 120 000

Valeur nominale : 500 €

Prix d'émission : 495 €

Prix de remboursement : 502 €

Taux d'intérêt : 6 %

Date de jouissance : 1^{er} octobre N

1) Emission de l'emprunt obligataire

Débit 4678 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - Autres » : 59 400 000 €

(120 000 X 495 € = somme due par les souscripteurs de l'emprunt obligataire qui correspond au nombre d'obligations émises au prix d'émission)

Débit 169 « Prime de remboursement des obligations (M94-M95-M951) » : 840 000 €

(Comptabilisation de la totalité des primes de remboursement dues aux souscripteurs = (prix de remboursement - prix d'émission) * nombre d'obligations émises = (502 - 495) X 120 000)

Crédit 163 « Autres emprunts obligataires (M94-M95) » : 60 240 000 €

Comptabilisation de la dette de l'organisme au titre de l'émission de l'emprunt obligataire : Nombre d'obligations émises au prix de remboursement (120 000 X 502 €)

2) Encaissement des fonds par l'organisme

Débit 512 « Banque » : 59 256 000 € ⁽¹⁾

Débit 6272 « Commissions et frais sur émission d'emprunts » : 120 000 €

Débit 44566 « TVA déductible sur autres biens et services » : 24 000 €

Crédit 4678 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - Autres » : 59 400 000 €

(1) Le montant encaissé est minoré des frais bancaires TTC (TVA de 20%).

3) A l'échéance de l'emprunt obligataire

Les intérêts afférents à la période écoulée sont comptabilisés et mis en paiement ; les obligations sont remboursées à la valeur de remboursement, conformément aux modalités prévues dans le contrat d'émission.

- Comptabilisation des intérêts annuels :

Débit 66116 « Intérêts des emprunts et des dettes assimilées » ⁽¹⁾ : 3 600 000 €

Crédit 4678 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - Autres » : 3 600 000 €

(1) Coupon annuel d'intérêt par obligation : 500 X 6 % = 30 €

Intérêts versés annuellement 30 X 120 000 = 3 600 000 €

- Paiement des intérêts annuels :

Débit 4678 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - Autres » : 3 600 000 €

Crédit 512 « Banques » : 3 600 000 €

- Comptabilisation des obligations à rembourser aux souscripteurs (à la valeur de remboursement) :

Débit 163 « Autres emprunts obligataires (M94-M95) » ⁽¹⁾ : 10 040 000 €

Crédit 4678 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs -Autres » : 10 040 000 €

(1) 20 000 X 502 € = 10 040 000 €

- Remboursement des obligations aux souscripteurs :

Débit 4678 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - Autres » : 10 040 000 €

Crédit 512 « Banques » : 10 040 000 €

Exemple (suite) :**4) A la clôture du premier exercice****- comptabilisation de la charge d'intérêts courus non échus**

En application du principe d'indépendance des exercices, il convient de comptabiliser à la clôture la charge relative aux intérêts courus non échus. Les intérêts courus non échus correspondent à la charge annuelle d'intérêt calculée sur le nombre d'obligations à rembourser. Elle est rapportée à la période s'étalant de la date d'échéance de l'emprunt à la clôture de l'exercice.

120 000 obligations X 30 (coupon annuel d'intérêts par obligation) X 3/12 = 900 000 €

Débit 66116 « Intérêts des emprunts et des dettes assimilées » : 900 000 €

Crédit 1688 « Intérêts courus » : 900 000 €

- amortissement des primes de remboursement :

Les primes de remboursement, qui correspondent à des charges financières pour l'émetteur, sont réparties sur la durée de vie de l'emprunt au prorata des intérêts courus⁽¹⁾.

Débit 6861 « Dotations aux amortissements des primes de remboursement des obligations » : 60 000 €

Crédit 169 « Prime de remboursement des obligations » : 60 000 €

⁽¹⁾ La quantité d'obligations remboursées par an est de 120 000 / 6 = 20 000

Le coupon annuel d'intérêt versé à une obligation est de 500 X 6 % = 30 €

Les intérêts annuels au titre de chaque année sont de :

N	: 120 000 X 30 = 3 600 000 €
N + 1	: 100 000 X 30 = 3 000 000 €
N + 2	: 80 000 X 30 = 2 400 000 €
N + 3	: 60 000 X 30 = 1 800 000 €
N + 4	: 40 000 X 30 = 1 200 000 €
N + 5	: 20 000 X 30 = 600 000 €

Total	12 600 000 €
-------	--------------

La norme préconise le choix de la méthode actuarielle.

3. Traitement des frais d'émission d'emprunt :

Les frais d'émission d'emprunt font partie du coût global de financement de l'emprunt et sont étalés sur la durée de l'emprunt auquel ils se rapportent selon la méthode actuarielle. Ils sont comptabilisés au compte 627.2 « Commissions et frais sur émission d'emprunts », puis en fin d'exercice, ces frais sont transférés au débit du compte 4816 par le crédit du compte 791 « Transferts de charges de fonctionnement ».

Par la suite, le montant de la quote-part des charges incombant à chacun des exercices est constaté selon un étalement couvrant la vie de l'emprunt.

Technique comptable

Traitement des frais d'émission d'emprunt obligataire constatés lors de la réception des fonds (Cf. exemple supra).

A la fin de l'exercice N (exercice d'enregistrement de l'emprunt), comptabilisation des charges à répartir sur plusieurs exercices**Au 31/12/N :**

Débit 4816 « Frais d'émission des emprunts », pour la totalité des frais, soit 120 000 €

Crédit 791 « Transferts de charges de fonctionnement », pour la totalité des frais, soit 120 000 €

Au cours des exercices ultérieurs : étalement des frais d'émission selon la méthode actuarielle

A la clôture de chaque exercice, pour le montant de la quote-part des charges incombant à cet exercice

Débit 6812 « Dotations aux amortissements des charges de fonctionnement à répartir » : 120 000 € X r ⁽¹⁾

Crédit 4816 « Frais d'émission des emprunts » : 120 000 € X r ⁽¹⁾

⁽¹⁾ r est le taux actuariel. Le taux actuariel est le taux d'actualisation qui, appliqué à la somme de tous les flux financiers futurs, rend cette dernière égale à la valeur au 31/12 de l'exercice. Le calcul du taux actuariel repose sur la méthode des intérêts composés, avec la prise en compte de toutes les modalités de l'émission (prime d'émission, prix de remboursement, montant de l'intérêt, durée de vie de l'emprunt...).

COMPTE 164 – EMPRUNTS AUPRÈS DES ÉTABLISSEMENTS DE CRÉDIT

En application de la loi précitée du 28 décembre 2010, les organismes qualifiés d'ODAC ont interdiction d'emprunter auprès d'un établissement financier pour une période supérieure à douze mois. De ce fait, le traitement comptable du financement par l'emprunt, mentionné dans ce fascicule, ne concerne que les organismes publics qui ne sont pas qualifiés d'ODAC au sens de la comptabilité nationale.

L'emprunt constitue un financement à long terme de l'organisme.

Un emprunt comporte plusieurs paramètres dont le montant de l'emprunt, le taux d'intérêt, les frais et commissions, la durée et les modalités de remboursement. A chaque échéance, l'emprunteur doit verser une annuité composée de la quote-part d'intérêts relative à la période écoulée et de la quote-part de remboursement (ou amortissement) du capital emprunté.

L'emprunt entraîne pour l'organisme la constatation d'une dette qui sera enregistrée à la date de souscription au crédit du compte 164 « Emprunts auprès des établissements de crédit ».

Dans le cas d'un remboursement *in fine*, l'organisme remboursera l'intégralité du capital emprunté à l'échéance de l'emprunt. Les intérêts seront payés, chaque année, à la date anniversaire.

Dans le cas d'un remboursement par annuités constantes, à chaque échéance, la charge d'intérêts est payée à l'établissement de crédit et comptabilisée au débit du compte 661.16 « Intérêts des emprunts et des dettes assimilées ». Parallèlement, l'amortissement du capital est enregistré au débit du compte 164 « Emprunts auprès des établissements de crédit ». L'amortissement du capital traduit la diminution de la dette de l'organisme envers l'établissement de crédit.

Exemple :

Un organisme emprunte un capital de 100 000 € à un taux de 5 % remboursable par annuités constantes sur quatre exercices. Le tableau d'amortissement de l'emprunt transmis par l'établissement financier indique une annuité d'emprunt d'un montant de 28 201,18 €.

Date d'échéance	Capital restant dû en début de période (1)	Intérêts (2) = (1) X 0,05	Amortissements (3) = (4) - (2)	Annuités (4)
31/12/N	100 000,00	5 000,00	23 201,18	28 201,18
31/12/N+1	76 798,82	3 839,94	24 361,24	28 201,18
31/12/N+2	52 437,58	2 621,88	25 579,30	28 201,18
31/12/N+3	26 858,28	1 342,91	26 858,28	28 201,18

Technique comptable

- Encaissement de l'emprunt contracté auprès des établissements de crédit :

Débit 512 « Banque » : 100 000 €

Crédit 164 « Emprunts auprès des établissements de crédit » : 100 000 €

- Comptabilisation et paiement de l'annuité d'emprunt au 31/12/N :

Débit 661.16 « Intérêts des emprunts et des dettes assimilées » : 5 000 €

Débit 164 « Emprunts auprès des établissements de crédit » : 23 201,18 €

Crédit 512 « Banques » : 28 201,18 €

Conformément aux modalités décrites dans la norme 11, l'évaluation à la date de clôture des dettes financières en devises consiste à comptabiliser au résultat l'écart de change entre la valeur de la dette au cours de change de la date de clôture et la valeur de la dette à l'ouverture de l'exercice, que cet écart représente un gain ou une perte.

COMPTE 165 – DÉPÔTS ET CAUTIONNEMENTS REÇUS

Ce compte enregistre les sommes versées par des tiers à l'organisme à titre de garantie ou de cautionnement ; elles restent indisponibles sur la durée de l'opération et figurent au passif du bilan de l'organisme aux comptes 1651 « Dépôts » ou 1655 « Cautionnements » pour le montant versé.

Quand l'organisme bailleur conclut un contrat de bail avec un locataire, il demande à celui-ci de lui verser un dépôt de garantie qu'il devra lui restituer à l'issue du bail sous certaines conditions. Ce dépôt n'est pas acquis lors de la conclusion du bail et sera donc consigné dans les comptes du bailleur en dépôts et cautionnements.

Technique comptable

- Réception du dépôt :

Débit 512 « Banque »
Crédit 1651 « Dépôts »

- Restitution du dépôt :

Débit 1651 « Dépôts »
Crédit 512 « Banque »

COMPTE 167– EMPRUNTS ET DETTES ASSORTIS DE CONDITIONS PARTICULIÈRES

COMPTE 1674 – AVANCES DE L'ÉTAT ET DES COLLECTIVITÉS PUBLIQUES

Le compte 1674 « Avances de l'État et des collectivités publiques » enregistre les avances remboursables (assorties ou non d'intérêts) qui sont consenties par l'État à l'organisme en vue de faciliter le lancement d'études de développement ou la fabrication de certains matériels.

A la signature du contrat, les sommes allouées par l'État ou les collectivités publiques en tant que financeurs sont à comptabiliser au crédit du compte 1674. Ce compte est débité du montant des remboursements effectués par l'organisme selon les dispositions du contrat.

Technique comptable

- Encaissement de l'avance :

Débit 512 « Banque »
Crédit 1674 « Avances de l'État et des collectivités publiques »

- Remboursement du financeur :

Débit 1674 « Avances de l'État et des collectivités publiques »
Crédit 512 « Banque »

Spécificité de comptabilisation de la dotation non consommable et des revenus qui en sont issus

Lorsque les actifs composant la dotation peuvent être, pour tout ou partie, consommés par l'organisme pour l'accomplissement de sa mission, sur une période statutairement définie, la dotation est considérée comme consommable. Les dotations en fonds propres sont qualifiées de dotations consommables.

Une dotation non consommable est constituée d'actifs devant être conservés au patrimoine de l'organisme et dont seuls les revenus sont utilisés.

La dotation non consommable ne peut être considérée comme une dotation en fonds propres classique. En effet, ce type de dotation a vocation à isoler et sécuriser le patrimoine d'un organisme créé pour accomplir une mission d'intérêt général, sans l'inscrire dans une limite temporelle. Le versement d'une dotation non consommable donne lieu à une inscription au bilan de l'établissement « receveur » (bénéficiaire final ou coordinateur) sur un compte dédié. Ce versement est qualifié comme une avance de l'État ou de la collectivité donneuse :

Encaissement de la dotation non consommable par son receveur :

Débit 2751 « Dépôts »
Crédit 1674 « Avance de l'État et des collectivités publiques »

L'encaissement des revenus issus de la dotation non consommable par l'organisme public, qu'il soit coordinateur ou bénéficiaire final des actifs, est enregistré en tant qu'avance sur revenus de la dotation.

Encaissement des revenus issus de la dotation portée par l'organisme bénéficiaire final :

Débit 5151 « Compte au trésor »
Crédit 4419x « Avance sur revenus de la dotation non consommable »

COMPTE 1678 – DIVERS**COMPTE 168 – AUTRES EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILÉES**

Le compte 168 « Autres emprunts et dettes assimilées » comprend les billets de trésorerie qui représentent un droit de créance portant intérêt sur une durée déterminée. Il s'agit de titres de créances négociables représentant un droit de créance soumis à conditions particulières en durée et montant. Il s'agit d'une dette financière pour l'émetteur.

COMPTE 1681 – AUTRES EMPRUNTS**Technique comptable :**

- Émission du billet de trésorerie :

Débit 512 « Banque »

Crédit 1681 « Autres Emprunts »

- Remboursement du billet de trésorerie :

Débit 1681 « Autres Emprunts »

Débit 6618 « Autres charges d'intérêts »

Crédit 512 « Banque »

COMPTE 1685 – RENTES VIAGÈRES CAPITALISÉES

Lors de l'acquisition d'une immobilisation contre le versement de rentes viagères, la comptabilisation du contrat de rente viagère par le débirentier doit tenir compte de différents paramètres :

- La valeur à définir lors de l'enregistrement du bien à l'actif
- L'estimation de la dette à comptabiliser au passif
- Les effets du contrat lors de la réalisation de l'événement incertain

A la date d'entrée du bien à l'actif, la valeur initiale du bien correspond au prix stipulé dans l'acte d'achat. La contrepartie en dette financière du bien meuble ou immeuble acquis contre paiement de rentes viagères est portée au passif du bilan au compte 1685 « Rentes viagères capitalisées ».

Par ailleurs, le traitement comptable de l'immobilisation suit les modalités du fascicule déclinant la norme 6 relative aux immobilisations corporelles. Le paiement de la rente viagère est comptabilisé au débit du compte 1685 « Rentes viagères capitalisées » qui se trouve donc apuré au fur et à mesure des règlements des arrérages au crédirentier.

En cas d'indexation de la rente, les intérêts sont comptabilisés au débit du 661.88 « Intérêts des dettes diverses ».

En cas de décès « prématuré » du crédirentier, l'apurement de la dette inscrite au compte 1685 « Rentes viagères capitalisées » s'effectue en contrepartie du compte de produit 7588 « Autres produits divers ».

En cas de longévité du crédirentier, les arrérages versés au crédirentier qui excèdent le montant des rentes capitalisées sont inscrits au compte 6588 « Autres charges diverses ».

Technique comptable

- Comptabilisation des rentes viagères par le débirentier :

Débit compte de classe 2 concerné « Immobilisations »

Crédit 1685 « Rentes viagères capitalisées »

- Paiement de la rente par le débirentier au crédirentier :

Débit 1685 « Rentes viagères capitalisées »

Crédit 5151 « Compte au trésor »

- Apurement de la dette en cas de décès prématuré du crédirentier :

Débit 1685 « Rentes viagères capitalisées »

Crédit 7588 « Autres produits divers »

- Augmentation de la dette en cas de longévité du crédirentier :

Débit 6588 « Autres charges diverses »

Crédit 1685 « Rentes viagères capitalisées »

COMPTE 1687 – AUTRES DETTES

(Technique comptable : Cf. compte 168)

COMPTE 1688 – INTÉRÊTS COURUS

(Technique comptable : Cf. compte 163)

COMPTE 169 – PRIMES DE REMBOURSEMENT DES OBLIGATIONS M94, M95 ET M951

(Technique comptable : Cf. compte 163)

SECTION 2 : LES INSTRUMENTS FINANCIERS A TERME

Ces opérations ont vocation à concerner très peu d'établissements, elles nécessitent par ailleurs l'ouverture, soumise à dérogation, d'un compte bancaire auprès d'un établissement financier. Seuls les établissements qui réalisent des opérations en devises peuvent être amenés à développer une stratégie de couverture.

Conformément à la norme 11, les instruments financiers à terme sont définis par l'article D 211-1 A du code monétaire et financier :

1- Les contrats d'option, contrats à terme fermes, contrats d'échange, accords de taux futurs et tous autres contrats à terme relatifs à des instruments financiers, des devises, des taux d'intérêt, des rendements, des indices financiers ou des mesures financières qui peuvent être réglés par une livraison physique ou en espèces ;

2- Les contrats d'option, contrats à terme fermes, contrats d'échange, accords de taux futurs et tous autres contrats à terme relatifs à des marchandises qui doivent être réglés en espèces ou peuvent être réglés en espèces à la demande d'une des parties autrement qu'en cas de défaillance ou d'autre incident conduisant à la résiliation ;

3- Les contrats d'option, contrats à terme fermes, contrats d'échange et tous autres contrats à terme relatif à des marchandises qui peuvent être réglés par livraison physique, à condition qu'ils soient négociés sur un marché réglementé ou un système multilatéral de négociation ;

4- Les contrats d'option, contrats à terme fermes, contrats d'échange et tous autres contrats à terme relatifs à des marchandises qui peuvent être réglés par livraison physique, non mentionnés par ailleurs au 3, et non destinés à des fins commerciales, qui présentent les caractéristiques d'autres instruments financiers à terme, en tenant compte de ce que, notamment, ils sont compensés et réglés par l'intermédiaire d'une chambre de compensation reconnue ou font l'objet d'appels de couvertures périodiques ;

5- Les contrats à terme servant au transfert du risque de crédit ;

6- Les contrats financiers avec paiement d'un différentiel ;

7- Les contrats d'options, contrats à terme fermes, contrats d'échanges, accords de taux futurs et tous autres contrats à terme relatifs à des variables climatiques, à des tarifs de fret, à des autorisations d'émissions ou à des taux d'inflation ou d'autres statistiques économiques officielles qui doivent être réglés en espèces ou peuvent être réglés en espèces à la demande d'une des parties autrement qu'en cas de défaillance ou d'autre incident amenant la résiliation ;

8- Tout autre contrat à terme concernant des actifs, des droits, des obligations, des indices et des mesures, non mentionné par ailleurs supra, qui présente les caractéristiques d'autres instruments financiers à terme, en tenant compte de ce que, notamment, il est négocié sur un marché réglementé ou un système multilatéral de négociation, est compensé et réglé par l'intermédiaire d'une chambre de compensation reconnue ou fait l'objet d'appels de couvertures périodiques.

Ce fascicule aborde les opérations de couverture réalisées par la conclusion de contrats à terme ferme, de contrats d'options et des contrats de swaps⁵⁰.

L'ensemble des instruments financiers à terme ferme, les contrats optionnels ou leurs sous-jacents (taux, change, action, matière première, etc.) et les contrats d'échange permettent la mise en œuvre d'opérations de couverture, afin de réduire le risque de variation de valeur de l'élément couvert (un actif, un passif, ou un engagement hors bilan) ainsi que son impact sur le résultat, les flux ou les ressources propres de l'organisme. Il est prudent d'associer à une opération dont le risque financier est avéré comme les risques de marché (taux, change, matières premières, ...), une opération de couverture qui consiste à adosser un élément de couverture à l'opération couverte. La comptabilité de couverture a pour objectif de traduire, dans les états financiers, l'effet économique des stratégies de couverture afin de réduire les risques.

Ainsi, les variations de valeur de l'élément couvert et celles du contrat de couverture dépendent l'une de l'autre, la réduction du risque étant le résultat des pertes éventuelles sur l'élément couvert et des gains sur les contrats.

Un instrument financier est considéré comme étant en position ouverte isolée dès lors que la relation de couverture ne peut être démontrée.

La prime liée à l'option constitue le coût de couverture. Elle est intégrée au résultat sur la période de couverture. Elle peut être reçue ou versée à l'origine ou à l'échéance du contrat.

SOUS-SECTION 1 : LES INSTRUMENTS FINANCIERS A TERME FERME

Un contrat à terme est un contrat par lequel l'organisme peut acheter ou vendre une quantité donnée d'une marchandise quelconque (matières premières ou devises) à un prix fixé dans le contrat, la transaction ayant lieu à une date ultérieure.

⁵⁰ Dans le langage courant, un swap désigne un échange de flux financiers (calculés à partir d'un montant théorique de référence appelé notionnel) entre deux entités pendant une certaine période de temps. Contrairement aux échanges d'actifs financiers, les échanges de flux financiers sont des instruments de gré à gré sans incidence sur le bilan, qui permettent de modifier des conditions de taux ou de devises (ou des deux simultanément), d'actifs et de passifs actuels ou futurs.

Les conditions fixées lors de la conclusion du contrat contribuent à un engagement ferme et définitif entre l'acheteur et le vendeur. A l'échéance, le vendeur est obligé de livrer la quantité de marchandise au prix fixé dans le contrat et l'acheteur est obligé de payer le prix convenu, même si à cette date le prix de la marchandise est différent de celui indiqué dans le contrat.

1. Le contrat à terme de devises

Un contrat à terme ferme de devises est un engagement d'acheter ou de vendre à terme une quantité d'une devise donnée à un prix fixé dans le contrat lors de sa conclusion. L'objet du contrat est de fixer aujourd'hui le cours du change à terme. L'organisme peut ainsi acheter ou vendre à terme une devise à un cours fixé à l'avance.

Un organisme amené à exporter procédera à une vente à terme de devises s'il craint la baisse du cours de la devise dans laquelle il effectue la transaction. A contrario, un organisme amené à importer procédera à un achat à terme de devises s'il craint la hausse du cours de la devise dans laquelle il effectue la transaction.

Exemple :

Un organisme craint une hausse du cours du dollar dans 4 mois et achète 100 000 \$ le 01/11/2016 à échéance du 28/02/N+1 au cours de 1 USD = 0,83 € (taux garanti par contrat).

Les cours du dollar au comptant sont le : 01/11/N : 1 USD = 0,82 €

le : 28/02/N+1 : 1 USD = 0,87 € (taux réel)

1) Comptabilisation du contrat d'achat à terme de devises le 01/11/N

Lors de la conclusion du contrat, l'achat (ou la vente) de devises à terme constitue un engagement qui peut ne pas être comptabilisé au bilan de l'organisme. L'information est donnée en annexe. L'organisme peut décider de comptabiliser cet engagement en compte de classe 8. L'organisme s'engage à acheter des dollars au cours fixé dans le contrat et à livrer des euros.

Débit 809 « Contrepartie des engagements » : (0,83 X 100 000 €) = 83 000 €

Crédit 80143 « Autres engagements financiers donnés par l'organisme » : 83 000 €

Débit 81143 « Autres engagements financiers reçus par l'organisme » : (0,83 X 100 000 €) = 83 000 €

Crédit 809 « Contrepartie des engagements » : 83 000 €

2) Comptabilisation de la prime au 01/11/N

La prime se calcule de la façon suivante : (cours garanti par contrat = 0,83 - cours comptant le 01/11/N = 0,82) X 100 000 = 1 000 €

Débit 52 « Instruments de trésorerie » : 1 000 €

Crédit 4686 « Charges à payer » : 1 000 €

3) Comptabilisation au 31/12/N

Débit 666 « Pertes de change » : 500 € (2 mois)

Crédit 52 « Instruments de trésorerie » : 500 € (2 mois)

4) Comptabilisation à l'échéance du contrat le 28/02/N+1

Débit 666 « Pertes de change » : 500 € (2 mois)

Crédit 52 « Instruments de trésorerie » : 500 € (2 mois)

Débit 5124 « Compte en monnaies étrangères » : (0,82 X 100 000) = 82 000 €

Débit 4686 « Charges à payer » : 1 000 €

Crédit 5121 « Compte en monnaie nationale » : (0,83 x 100 000) = 83 000 €

5) Annulation des engagements à l'échéance

Débit 80143 « Autres engagements financiers donnés par l'organisme » : 83 000 €

Crédit 809 « Contrepartie des engagements » : 83 000 €

Débit 809 « Contrepartie des engagements » : 83 000 €

Crédit 81143 « Autres engagements financiers reçus par l'organisme » : 83 000 €

Dans le cas où l'élément couvert est une créance ou une dette qui figure au bilan de l'organisme, et afin de se couvrir contre les fluctuations du cours de la devise, l'organisme peut conclure un contrat à terme de devises.

Les pertes ou les gains latents constatés sur le contrat à terme sont rapportés au résultat de l'exercice pour la part qui excède les pertes ou gains latents relatifs à l'élément couvert. En cas de perte de change, la provision n'est constituée qu'à concurrence du risque non couvert.

2. La comptabilisation des contrats d'options d'achat (call) ou de vente (put)

Un contrat d'option permet à l'acheteur de se protéger contre une évolution défavorable des cours du bien pendant la période convenue. Il acquiert le droit d'acheter (ou de vendre) une quantité définie d'un bien pendant une période de temps fixée à un prix convenu entre les parties.

Les options se répartissent en deux catégories : les options d'achat (call) et les options de vente (put). L'option peut être exercée, ou non, pendant toute la période ou à l'échéance de la période. La prime payée est une assurance qui lui permet de limiter son risque au seul montant de cette prime.

Exemple :

Un organisme a effectué le 01/11/N un achat de marchandises pour 10.000 dollars auprès d'un fournisseur américain. Il doit régler ce fournisseur le 28/02/N+1. Désirant se protéger contre une hausse éventuelle du cours du dollar, il a acheté le 01/11/N, pour une prime de 800 € sur le marché interbancaire, une option d'achat de 10.000 dollars à exercer avant le 28/02/N+1 au prix de 0,82 €.. Le 28/02/N+1, le cours du dollar au comptant est de 0,87 €, l'organisme exerce son option, achète 10 000 dollars à 0,82 € et règle le fournisseur.

Les cours du dollar au comptant sont le : 01/11/N : 1 USD = 0,82 €

le : 31/12/N : 1 USD = 0,85 €

le : 28/02/N+1 : 1 USD = 0,87 €

1) Comptabilisation de la prime le 01/11/N

Débit 52 « Instruments de trésorerie » : 800 €

Crédit 5121 « Compte en monnaie nationale » : 800 €

2) A la clôture de l'exercice N : constatation de la moins-value latente

Au 31/12/N, la dette fournisseur fait l'objet d'une moins-value latente de : $(0,85 - 0,82) \times 10.000 = 3.000$ €

Débit 4762 « Différences de conversion sur opération en devise - Augmentation des dettes - Actif » : 3 000 €

Crédit 4011 « Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services » : 3 000 €

Débit 4768 « Différences de conversion sur opération en devise - Différences compensées par couverture de change » : 3 000 €

Crédit 4762 « Différences de conversion sur opération en devise - Augmentation des dettes - Actif » : 3 000 €

3) Le 01/01/N+1 : Contrepassation des écarts de conversion actif et passif

Débit 4011 « Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services » : 3 000 €

Crédit 4762 « Différences de conversion sur opération en devise - Augmentation des dettes - Actif » : 3 000 €

Débit 4762 « Différences de conversion sur opération en devise - Augmentation des dettes - Actif » : 3 000 €

Crédit 4768 « Différences de conversion sur opération en devise - Différences compensées par couverture de change » : 3 000 €

4) A l'échéance, le 28/02/N+1

L'option est exercée le 28/02/N+1 au prix fixé dans le contrat, les dollars sont achetés au prix de 8 200 €. La prime initiale versée à la conclusion du contrat est alors comptabilisée en pertes de change.

Débit 666 « Pertes de change » : 800 €

Crédit 52 « Instruments de trésorerie » : 800 €

Débit 5124 « Compte en monnaies étrangères » : 8 200 €

Crédit 5121 « Compte en monnaie nationale » : 8 200 €

Débit 4011 « Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services » : 8 200 €

Crédit 5124 « Compte en monnaies étrangères » : 8 200 €

SOUS-SECTION 2 : LA COMPTABILISATION DES CONTRATS D'ECHANGE DONT LES CONTRATS D'ECHANGE DE DEVICES (SWAPS DE DEVICES)

Le contrat d'échange financier de devises (« swap de devises ») est un contrat entre deux opérateurs qui décident de s'échanger des dettes contractées dans deux devises différentes dont le montant, la durée, la périodicité de versement du principal et des intérêts sont déterminés à l'avance, bénéficiant ainsi des avantages de la dette de l'autre partie. Les montants des capitaux servant de base au contrat sont libellés dans des devises différentes et font l'objet d'un échange.

En principe, le déroulement du contrat comporte trois phases :

- échange des capitaux : les deux parties s'échangent les montants nominaux de référence sur la base d'un taux de change convenu à l'avance ;
- échange des intérêts : aux dates d'échéance fixées, les intérêts sont échangés dans chaque devise après avoir été calculés par rapport au nominal d'origine ;
- remboursement du capital à l'échéance : à l'échéance du contrat, chaque partie rembourse à l'autre le montant du capital d'origine selon une parité de change établie à l'avance.

Exemple :

Un organisme A doit emprunter 100.000 dollars le 01/11/N. Il peut les emprunter à 9 % sur 5 ans, mais peut emprunter l'équivalent en francs suisses à 7 % sur 5 ans, soit une somme de 125.000 FCH.

L'organisme B doit emprunter 125.000 FCH le 01/11/N. Il peut les emprunter à 8 % sur 5 ans, mais il peut emprunter la même somme en dollars américains à 8 % pour une durée de 5 ans.

L'organisme A emprunte 125.000 FCH à 7 % le 01/11/N. A la même date, l'organisme B emprunte 100.000 dollars à 8 % et les deux organismes A et B échangent leurs emprunts.

L'organisme A paiera un intérêt de 8,5 % à l'organisme B et celui-ci rétribuera l'organisme A avec un intérêt de 7,5 %.

Les emprunts sont remboursables in fine.

Comptabilisation du swap en euros, dans les comptes de l'organisme A, au 01/11/N et au 31/12/N

Au 01/11/N : L'organisme A comptabilise deux emprunts et un prêt. Il convient d'enregistrer l'emprunt en FCH puis le swap sans compensation, c'est à dire d'une part le prêt en FCH et d'autre part l'emprunt en dollars.

	Le 1/11/N	le 31/12/N
Cours du dollar :	0,76	0,79
Cours du FCH :	0,61	0,63

1) Comptabilisation au 01/11/N de l'emprunt de l'organisme A en FCH

Débit 51241 « Compte en monnaies étrangères (FCH) » : 125 000 FCH x 0,61 = 76 250 €

Crédit 164 « Emprunts auprès des établissements de crédit » : 76 250 €

2) Comptabilisation du swap au 01/11/N : prêt à l'organisme B en FCH

Débit 2748 « Autres prêts » : 76 250 €

Crédit 5124 « Compte en monnaies étrangères » : 76 250 €

3) Comptabilisation du swap au 01/11/N : emprunt à l'organisme B en dollars

Débit 51242 « Compte en monnaies étrangères (dollars) » : 100 000 dollars X 0,76 = 76 000 €

Crédit 1681 « Autres emprunts » : 76 000 €

4) Le 31/12/N, à la clôture de l'exercice, constatation des intérêts courus non échus

En conformité avec la norme, les différences de conversion sont inscrites au compte de résultat, qu'elles correspondent à un gain latent ou à une perte latente.

- ICNE sur l'emprunt en FCH : 125 000 FCH X 0,07 X 0,63 X 1/12 = 459,38 €

- ICNE sur le prêt en FCH : 125 000 FCH X 0,075 X 0,63 X 1/12 = 492,19 €

- ICNE sur l'emprunt en dollars : 100 000 dollars X 0,085 X 0,79 X 1/12 = 559,58 €

Débit 66116 « Intérêts des emprunts et des dettes assimilées » : 459,38 €

Crédit 1688 « Intérêts courus » : 459,38 €

Débit 27684 « Intérêts courus sur prêts » : 492,19 €

Crédit 7624 « Revenus des prêts » : 492,19 €

Débit 66116 « Intérêts des emprunts et des dettes assimilées » : 559,58 €

Crédit 1688 « Intérêts courus » : 559,58 €

FASCICULE N° 12 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES PASSIFS NON FINANCIERS (CF. NORME 12)

Le présent fascicule s'articule avec les fascicules relatifs aux charges, aux engagements à mentionner dans l'annexe et aux créances de l'actif circulant.

Les passifs non financiers distinguent :

□ **les provisions pour risques et charges**, passifs dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise, comprennent :

- o les provisions pour charges non financières de toute nature ;
- o les provisions pour risques, telles que celles liées aux litiges, par exemple.

□ **les dettes non financières**, passifs dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise. Elles sont les contreparties comptables des différentes natures de charges définies dans la norme 2 « Les charges » ou dans la norme 6 « Les immobilisations corporelles » et comprennent les :

- o dettes fournisseurs,
- o dettes sur immobilisations,
- o dettes fiscales et sociales,
- o avances et acomptes clients,
- o dettes relatives aux dispositifs d'intervention pour comptes de tiers ou pour compte propre.

Les charges à payer et les produits constatés d'avance sont également rattachés aux dettes non financières.

Les opérations relatives aux passifs non financiers des dispositifs d'intervention sont déclinées dans l'instruction dédiée à ces dispositifs.

SOUS-SECTION 1 : LES PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES

Les critères de comptabilisation d'une provision sont indiqués dans la norme 12 relative aux passifs non financiers. Les provisions pour risques et charges sont portées au compte 15 « Provisions ».

Le suivi des provisions doit être annuel afin de s'assurer de l'inexistence de nouveaux risques à provisionner et de la nécessité d'une part, d'ajuster ou non (à la baisse ou à la hausse) les provisions déjà constituées, et d'autre part, de reprendre en totalité les provisions devenues sans objet.

Technique comptable

Constitution ou augmentation de la provision

Débit 68x. Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions

Crédit 15x. Provisions

Reprise partielle ou totale de la provision

Débit 15x Provisions

Crédit 78x. Reprises sur provisions

Le compte 15 se décline comme suit :

151. Provisions pour risques

1511. Provisions pour litiges

1512. Provisions pour garanties données aux clients *Compte réservé aux EPIC*

1513. Provisions pour pertes sur marchés à terme *Compte réservé aux EPIC*

1514. Provisions pour amendes et pénalités *Compte réservé aux EPIC*

1515. Provisions pour pertes de change

1516. Provisions pour pertes sur contrat

1517. Provisions pour risque d'emploi *Compte réservé aux fondations universitaires*

1518. Autres provisions pour risques

153. Provisions pour pensions et obligations similaires

154. Provisions pour restructurations

155. Provisions pour impôts

156. Provisions pour renouvellement des immobilisations (établissement concessionnaire) *Compte réservé aux EPIC*

157. Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices

1571. Provisions pour travaux à répartir *Compte réservé aux établissements publics fonciers*

1572. Provisions pour gros entretien ou grandes révisions

158. Autres provisions pour charges

- 1581. Provisions pour remises en état
- 1582. Provisions pour CET
- 1583. Provisions pour CET – Charges sociales et fiscales
- 1587. Provisions pour allocation perte d'emploi et indemnités de licenciement
- 1588. Autres

COMPTE 151. PROVISIONS POUR RISQUES

Sont portées à ce compte toutes les provisions destinées à couvrir les risques identifiés inhérents à l'activité de l'établissement.

COMPTE 1511. PROVISIONS POUR LITIGES

Elles sont constituées pour faire face au paiement de dommages-intérêts, d'indemnités ou de frais de procès.

Dans le cas d'un redressement fiscal contesté par l'établissement, une provision pour litige doit être constituée dès qu'apparaît un risque de condamnation, comme dans le cas des autres litiges (judiciaire, administratif).

Lorsque une sortie de ressources est probable, une provision doit être constituée dès la naissance du risque, même avant jugement et être maintenue (en l'ajustant si nécessaire) jusqu'au jugement définitif.

Par jugement définitif, il faut entendre :

- devant une juridiction civile : décision du TGI sans appel ou arrêt de la cour d'appel sans recours en cassation ou arrêt de la cour de cassation ;
- devant une juridiction administrative : décision du tribunal administratif sans appel ou arrêt de la cour administrative d'appel sans recours en cassation ou arrêt du conseil d'État ou Cour de justice de l'Union Européenne.

COMPTE 1512. PROVISIONS POUR GARANTIES DONNÉES AUX CLIENTS

Spécificité des EPIC

Il y a lieu de comptabiliser la sortie de ressource correspondant à la garantie donnée par l'organisme à son client, lors de ventes de biens et de services ou lors de prestations de service, dès lors que cette garantie présente un caractère significatif (le caractère significatif s'apprécie tant d'un point de vue quantitatif que qualitatif. Est ainsi considérée comme significative, toute information dont l'absence serait susceptible de modifier le jugement des utilisateurs sur la situation patrimoniale et financière de l'organisme). En effet, cette garantie constitue un élément du coût de revient du bien ou de la prestation.

Tant qu'elle ne constitue pour l'organisme qu'une obligation potentielle résultant d'événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'organisme, cette garantie ne donne lieu qu'à un engagement hors-bilan à mentionner dans l'annexe.

De la même manière, cette garantie constitue un engagement donné à mentionner dans l'annexe s'il n'est pas probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation.

Le provisionnement de cette garantie ne doit en conséquence être réalisé que si l'organisme constate que l'obligation de garantie va se concrétiser par une sortie de ressources, à une échéance plus ou moins précise et que son montant peut être évalué de manière fiable.

COMPTE 1513. PROVISIONS POUR PERTES SUR MARCHÉS À TERME

Spécificité des EPIC

Dans le cas où un établissement a conclu avant la clôture un achat à terme de matières premières pour faire face aux besoins normaux de sa production, les conséquences comptables sont les suivantes :

- constituant un engagement hors bilan, l'achat à terme de matières premières doit être mentionné dans l'annexe ;
- la comptabilisation des opérations liées à cet achat à terme ne doit intervenir qu'à partir du moment où les obligations ont été complètement exécutées ;
- il n'est pas possible de constituer, avant le terme, une provision pour dépréciation de marchandises qui ne sont pas la propriété de l'acheteur ; toutefois, une provision pour pertes sur marchés à terme doit être constituée en cas de chute du cours à la clôture en deçà du cours à terme, dès lors que le contrat d'achat à terme est irrévocable (engagement ferme). Cette provision ne doit être constituée qu'à la seule condition que, compte tenu du cours d'achat à terme des matières premières, le coût de revient du produit fini soit supérieur à son prix de vente probable.

Concernant les opérations financières spécifiques, lorsque l'ensemble des transactions de gré à gré engendrent une perte latente, celle-ci entraîne la constitution d'une provision pour risques et charges financiers.

COMPTE 1514. PROVISIONS POUR AMENDES ET PÉNALITÉS

Spécificité des EPIC

Ce compte enregistre notamment les provisions destinées à couvrir le risque de voir un contrat, en conséquence de l'application de pénalités contractuelles, procurer à l'établissement des recettes inférieures à celles qui pouvaient être initialement prévues. Le conseil d'État précise qu'un tel risque ne peut être pris en compte par voie de provision constituée à une certaine date que si, à cette même date, les recettes attendues de l'exécution du contrat ont été tenues pour acquises et comptabilisées comme telles (C.E., 27 juillet 1979, 8è/9è sous-section, n° 11716, Société X).

COMPTE 1515. PROVISIONS POUR PERTES DE CHANGE

Les créances et les dettes en monnaie étrangère sont converties et comptabilisées en monnaie nationale sur la base du dernier cours du change. Lorsque l'application du taux de conversion à la date de la clôture de l'exercice a pour effet de modifier les montants en monnaie nationale précédemment comptabilisés, les différences de conversion sont inscrites aux comptes transitoires 476. « Différence de conversion. Actif » et 477. « Différence de conversion. Passif, » respectivement pour la perte latente et le gain latent (cf. fascicule relatif aux actifs circulants).

Sauf exception, les pertes de change latentes entraînent à due concurrence la constitution d'une provision pour risques.

Technique comptable

Souscription par l'établissement d'un emprunt en devises (écritures en monnaie nationale)

Prise en charge du contrat de prêt

Débit compte de tiers intéressé

Crédit 164. Emprunts auprès des établissements de crédit

Encaissement

Débit compte de classe 5

Crédit compte de tiers intéressé

En fin d'exercice, constatation de la perte latente de conversion

Débit 4762. Augmentation des dettes

Crédit 164. Emprunts auprès des établissements de crédit

Concomitamment, constitution d'une provision pour perte de change

Débit 6865. Dotations aux provisions pour risques et charges financiers

Crédit 1515. Provisions pour pertes de change

Reprise de la provision devenue sans objet

Débit 1515. Provisions pour pertes de change

Crédit 7865. Reprises sur provisions pour risques et charges financiers

COMPTE 1516. PROVISIONS POUR PERTES SUR CONTRAT

Pour les contrats à long terme, obligation est faite à l'établissement de constituer une provision si une perte est à prévoir. La perte globale probable est provisionnée dès qu'elle est connue, sous déduction des pertes éventuellement déjà constatées. Les opérations liées aux contrats à long terme sont déclinées dans le fascicule dédié.

Spécificité des établissements publics d'aménagement et des établissements publics fonciers

➤ Provision pour pertes à terminaison

Lors de certaines opérations de réserves foncières, un risque peut survenir, notamment dans le cas où une décision d'acquisition foncière a été prise au cours d'un exercice sans que l'acte d'acquisition ait été signé à la clôture dudit exercice. Dans cette situation, s'il apparaît que le coût total de l'opération sera supérieur au prix de vente estimé, il convient de comptabiliser une provision pour pertes à terminaison pour le montant de la perte prévisionnelle. Le transfert de propriété n'étant pas encore intervenu au profit de l'établissement, celui-ci ne peut inscrire l'emprise foncière dans ses stocks ; la provision correspondante est donc à inscrire au passif du bilan dans les provisions pour risques au compte 1516 « Provisions pour pertes sur contrat ». Elle est ensuite virée en dépréciation sur stocks lors de l'acquisition de l'emprise foncière.

Technique comptable

Débit 6815 « Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement »

Crédit 1516 « Provisions pour pertes sur contrat »

Chaque provision est ajustée à la fin de chaque exercice, par dotation complémentaire ou reprise totale ou partielle.

COMPTE 1517. PROVISIONS POUR RISQUE D'EMPLOI**Spécificité des Fondations universitaires**

Ce compte n'est ouvert que pour les fondations universitaires. Pour le commentaire du compte, se référer au document traitant des fondations universitaires.

COMPTE 153. PROVISIONS POUR PENSIONS ET OBLIGATIONS SIMILAIRES

Le montant des engagements de l'établissement en matière de pension, de compléments de retraite, d'indemnités et d'allocations en raison du départ à la retraite ou avantages similaires des membres de son personnel peut être en tout ou partie constaté sous forme de provisions.

La comptabilisation de provisions, en totalité pour les actifs et les retraités, conduisant à une meilleure information financière, est considérée comme une méthode préférentielle. À défaut, ces engagements doivent être mentionnés dans l'annexe.

COMPTE 155. PROVISIONS POUR IMPÔTS

Quand, à la clôture de l'exercice, une vérification fiscale est en cours et non terminée, il convient de prendre en compte la perte probable qui en résultera pour l'organisme et de constater un passif si les conditions suivantes sont remplies :

- existence d'une obligation à la clôture : des points de la législation fiscale ont été relevés comme non respectés par l'organisme. Il existe donc, à la clôture, une obligation probable d'avoir à payer un rappel d'impôt et des amendes et pénalités.
- Sortie de ressources probable à la date d'arrêté des comptes : la probabilité de sortie de ressources s'apprécie en fonction du bien-fondé de la position de l'organisme et de ses chances de succès en cas de recours.

Le classement comptable du passif dépend alors de la probabilité de sortie de ressources et de son caractère plus ou moins estimable :

- si la sortie de ressources peut être chiffrée avec une précision suffisante (cf. partie acceptée d'une notification déjà reçue), une charge à payer doit être constatée ;
- a contrario, si elle ne peut pas être chiffrée avec précision, une provision pour risques est constituée par imputation au compte 155.

La provision sera ensuite reprise au fur et à mesure des notifications acceptées et reçus par l'organisme.

Technique comptable**Constitution de la provision**

Débit 6815. Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement

Crédit 155. Provisions pour impôts

Reprise de la provision devenue sans objet

Débit 155. Provisions pour impôts

Crédit 7815. Reprises sur provisions pour risques et charges de fonctionnement

COMPTE 156. PROVISIONS POUR RENOUVELLEMENT DES IMMOBILISATIONS (ÉTABLISSEMENT CONCESSIONNAIRE)**Spécificité des EPIC**

Ce compte est ouvert uniquement dans la comptabilité des EPIC. Il enregistre les provisions pour renouvellement des immobilisations constituées par les concessionnaires de service public. Le maintien du potentiel productif des installations concédées est assuré par le jeu des amortissements ou, éventuellement, par des provisions adéquates et en particulier les provisions pour renouvellement.

COMPTE 157. PROVISIONS POUR CHARGES À RÉPARTIR SUR PLUSIEURS EXERCICES

Les provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices correspondent à des charges prévisibles, importantes, ne présentant pas un caractère annuel et qui, en conséquence, ne sauraient être supportées par le seul exercice au cours duquel elles sont engagées. Ce compte est strictement dédié aux provisions pour travaux à répartir (réservé aux établissements publics fonciers) et aux provisions pour gros entretien ou grandes révisions. Par conséquent, le compte 157 ne peut ni être servi directement, ni présenter une autre subdivision que les comptes :

1571. Provisions pour travaux à répartir *Compte réservé aux établissements publics fonciers*

1572. Provisions pour gros entretien et grandes révisions.

COMPTE 1571. PROVISIONS POUR TRAVAUX A REPARTIR

Spécificité des établissements publics fonciers (EPF)

Ce compte n'est ouvert que dans la comptabilité des EPF pour la comptabilisation de leurs opérations foncières.

COMPTE 1572. PROVISIONS POUR GROS ENTRETIEN OU GRANDES RÉVISIONS

Conformément à la norme 6 relative aux immobilisations corporelles, les dépenses de gros entretien ou de grandes révisions répondent aux deux critères cumulatifs suivants, elles :

– s'inscrivent dans un programme pluriannuel en application de lois, règlements ou de pratiques constantes de l'entité ;

– ont pour seul but de vérifier le bon état de fonctionnement des installations (par exemple, révisions d'avions pour motif de sécurité) ou d'y apporter un entretien (par exemple, carénage de la coque des navires) sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle prévue initialement.

En revanche, n'entrent pas dans la catégorie des dépenses de gros entretien et de grandes réparations, les dépenses ayant pour objet de modifier des installations ou de prolonger leur durée de vie (qui ont le caractère d'immobilisations), ni les dépenses d'entretien courant, comptabilisées en charges.

Ces dépenses sont comptabilisées distinctement du bien « sous-jacent » sous la forme de composant secondaire du bien principal pour les organismes pratiquant cette méthode. Pour les organismes n'appliquant pas la méthode des composants, ces dépenses doivent faire l'objet d'une provision pour gros entretien.

Les travaux pouvant faire l'objet de provisions pour gros entretien ou grandes révisions sont notamment :

- la peinture des façades, le traitement, le nettoyage (sauf ravalement avec amélioration qui est une dépense immobilisable, et hors contrat de maintenance dont les dépenses constituent de la charge) ;

- la peinture des parties communes et menuiseries.

Technique comptable

Constitution de la provision (pour le montant de la dotation annuelle)

Débit 6815. Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement

Crédit 1572. Provisions pour gros entretien ou grandes révisions

Reprise de la provision (pour le montant correspondant aux dépenses programmées qui ont été réalisées)

Débit 1572. Provisions pour gros entretien ou grandes révisions

Crédit 7815. Reprises sur provisions pour risques et charges de fonctionnement

COMPTE 158. AUTRES PROVISIONS POUR CHARGES

COMPTE 1581. PROVISIONS POUR REMISE EN ÉTAT

Conformément à la norme 6 relative aux immobilisations corporelles, les dépenses de démantèlement, et de remise en état du site (obligation de décontamination ou de dépollution par exemple) sont les coûts que l'organisme devra engager à l'issue de l'utilisation du bien ou du site.

Dès lors que l'organisme est tenu, par une obligation légale ou réglementaire, au démantèlement d'une installation ou à la dépollution ou décontamination d'un site, les coûts encourus doivent faire l'objet d'une provision pour charges selon trois modalités différentes :

1. Lorsque la dégradation est inhérente à l'exploitation future de l'immobilisation et au bénéfice d'avantages économiques tout au long du cycle d'exploitation, celle-ci est considérée comme immédiate. Le coût total de démantèlement ou de remise en état du site devra être provisionné dès la mise en service de l'actif concerné et être ajusté, le cas échéant, en fonction de l'évolution de la réglementation de l'obligation. La contrepartie de la provision inscrite au compte 1581 « Provisions pour remise en état » est portée à l'actif et est intégrée au coût d'acquisition de l'immobilisation concernée dès comptabilisation initiale de l'immobilisation. Ainsi, ces coûts viennent augmenter le coût de l'immobilisation concernée. Ainsi, l'étalement du coût de la dégradation immédiate s'effectue par le biais de l'amortissement de l'immobilisation. Lorsque les dépenses de remise en état sont réalisées, elles sont comptabilisées en charges et la provision est reprise.

Technique comptable**Comptabilisation initiale de l'immobilisation, à la date de réception**

- Débit du compte d'immobilisation corporelle concerné, pour le montant TTC ou HT
- Débit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)
- Crédit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

Constitution de la provision

- Débit du compte d'immobilisation corporelle concerné
- Crédit 1581. Provisions pour remise en état

Reprise de la provision, lors de la réalisation des dépenses de remise en état

- Débit 1581. Provisions pour remise en état
- Crédit 7815. Reprises sur provisions pour risques et charges

2. Lorsque la dégradation n'est pas liée à l'activité future de l'immobilisation (par exemple, pollution accidentelle), une provision au compte 1581 « Provisions pour remise en état » est constituée à la réalisation de l'événement générant pour l'organisme une obligation de démantèlement ou de remise en état. Lorsque les travaux de remise en état sont réalisés, les dépenses sont comptabilisées en charges et la provision est reprise en totalité.
3. Lorsque la dégradation est progressive, une provision pour charges est constatée au compte 1581 « Provisions pour remise en état » au fur et à mesure de la dégradation, pour les coûts encourus à la date de clôture de l'exercice. Les travaux de remise en état sont enregistrés en charges et donnent lieu parallèlement à une reprise de la provision.

Technique comptable**Constitution de la provision**

- Débit 6815. Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement
- Crédit 1581. Provisions pour remise en état

Reprise de la provision, lors de la réalisation des dépenses de remise en état

- Débit 1581. Provisions pour remise en état
- Crédit 7815. Reprises sur provisions pour risques et charges

COMPTE 1582. PROVISIONS POUR CET et COMPTE 1583. PROVISIONS POUR CET-CHARGES SOCIALES ET FISCALES

Ces comptes sont mouvementés dans le cadre de la comptabilisation des droits à congés versés sur Comptes Épargne Temps (CET). Les modalités de fonctionnement de ces comptes sont détaillées dans l'instruction relative aux modalités de comptabilisation des droits à congés, des CET, des heures complémentaires et heures supplémentaires.

COMPTE 1587. PROVISIONS POUR ALLOCATION PERTE D'EMPLOI ET INDEMNITÉS LICENCIEMENT

Il s'agit notamment des provisions constituées au titre d'indemnités de licenciement. Plusieurs cas peuvent être rencontrés :

- une provision pour licenciement est enregistrée à la clôture si le licenciement a été **annoncé** avant la clôture par lettre de convocation individuelle à l'entretien préalable. Il en va de même pour les licenciements collectifs annoncés avant la clôture. Pour ces derniers, l'information a pu se limiter aux représentants du personnel mais les licenciements annoncés sont repris dans un plan formalisé et le délai entre l'annonce et le début du licenciement n'est pas trop important ;
- Lorsque le licenciement est **prononcé** avant la clôture de l'exercice, il en résulte une charge de l'exercice au cours duquel le licenciement a été prononcé, même si la prime de licenciement n'est versée que l'exercice suivant à l'expiration du délai de préavis. Cette charge constitue une charge à payer si le licenciement a été notifié, à défaut, ou si le licenciement donne lieu à un recours contentieux qui est suspensif du licenciement, la charge est enregistrée en provision pour licenciement.

Technique comptable**Constitution de la provision**

- Débit 6815. Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement
- Crédit 1587. Provisions pour allocation perte d'emploi et indemnités licenciement

Reprise de la provision, au moment du versement des indemnités

- Débit 1587. Provisions pour allocation perte d'emploi et indemnités licenciement
- Crédit 7815. Reprises sur provisions pour risques et charges

SOUS-SECTION 2 : LES DETTES NON FINANCIÈRES

Il s'agit des dettes liées à des opérations non financières faites en général à court terme et, par extension, des écritures portant sur les charges à payer et les produits constatés d'avance.

COMPTE 40. FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES

Le compte 40 enregistre les dettes et avances de fonds liées à l'acquisition de biens ou de services. Les sous-comptes concernés peuvent être subdivisés pour identifier :

- les transactions avec clause de réserve de propriété ;
- les dettes en France ou à l'étranger ;
- la partie des dettes dont les échéances sont à long, moyen ou court terme ;
- les intérêts courus.

Les établissements peuvent également subdiviser les comptes fournisseurs pour identifier ceux se rapportant à des entreprises qui leur sont liées ou avec lesquelles ils ont un lien de participation.

Le compte 40 se subdivise comme suit :

401. Fournisseurs

4011. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

4017. Retenues de garanties et oppositions

403. Fournisseurs – effets à payer

404. Fournisseurs d'immobilisations

4041. Fournisseurs – Achats d'immobilisations

4047. Fournisseurs d'immobilisations – Retenues de garantie et oppositions

405. Fournisseurs d'immobilisations – Effets à payer

408. Fournisseurs – Factures non parvenues

4081. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

4088. Fournisseurs – Intérêts courus

409. Fournisseurs – Avances, avoirs, remises

4091. Fournisseurs – Avances versées sur commandes

4094. Études préliminaires à la construction (Compte réservé aux établissements M94)

4096. Fournisseurs – Créances pour emballages et matériels à rendre

4098. Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus

COMPTE 401. FOURNISSEURS

COMPTE 4011. FOURNISSEURS – ACHATS DE BIENS OU DE PRESTATIONS DE SERVICES

Le compte 4011 est mouvementé lors de la prise en charge de la demande de paiement. Cette opération implique que la certification du service fait ait été préalablement comptabilisée (cf. commentaire du compte 408), sauf si le service fait est certifié de manière concomitante à la demande de paiement (exemple du bail) ou à l'engagement juridique (subvention octroyée sans condition, par exemple).

Les opérations liées aux avoirs et aux indus sont détaillées dans le fascicule relatif aux créances de l'actif circulant (norme 9).

Technique comptable

Cas 1. Prise en charge de la demande de paiement (DP) si le service fait est certifié concomitamment à la facture

Débit compte de classe 6 intéressé, pour le montant HT

Débit 44566. TVA déductible sur autres biens et services, pour le montant de la TVA

Crédit 4011. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services, pour le montant TTC

=> Comptabilisation des factures d'avoir reçues à l'occasion de retour de marchandises au fournisseur au cours du même exercice que la DP initiale⁵¹

Débit 4011. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services (pour le montant de l'avoir TTC)

Crédit 44566. TVA déductible sur autres biens et services, pour le montant de la TVA

Crédit compte de classe 6 intéressé (pour le montant de l'avoir HT)

⁵¹ Les avoirs comptabilisés sur exercice ultérieur sont recouverts sous la forme d'un titre de recette (cf. fascicule relatif aux produits). Sur les écritures de constatation du service fait voir le commentaire du compte 408.

Cas 2. Prise en charge de la demande de paiement (DP) si le service fait a déjà été certifié⁵² préalablement à la facturation

Débit 4081. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

Débit 4456. Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles (en cas de biens ou services comptabilisés HT)

Crédit 4011. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

Crédit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas de biens ou services comptabilisés HT)

=> Comptabilisation des factures d'avoir reçues à l'occasion de retour de marchandises au fournisseur⁵³**Étape 1. Comptabilisation de l'avoir**

Débit 4011. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services (pour le montant TTC de l'avoir)

Débit 44586. TVA sur factures non parvenues

Crédit 4081. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services (pour le montant TTC de l'avoir)

Crédit 4456. Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles

Étape 2. Réduction du service fait

Débit 4081. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services (pour le montant TTC de l'avoir)

Crédit 44586. TVA sur factures non parvenues

Crédit compte de classe 6 intéressé (pour le montant HT de l'avoir)

Comptabilisation des rabais, remises et ristournes obtenus hors facture et ayant fait l'objet d'une demande de reversement

Débit 4011. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

Crédit 44566. TVA déductible sur autres biens et services, pour le montant de la TVA

Crédit 6X9. Rabais, remises, ristournes obtenus

Paiement de la DP (à la date d'émission du paiement : génération du fichier de virement par exemple)

Débit 4011. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

Crédit compte de disponibilités

Dépenses des comptables secondaires ou des régisseurs ordonnancées

Débit 4011. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

Crédit 4722. Dépenses des comptables secondaires à vérifier

ou Crédit 4725. Dépenses des régisseurs à vérifier

Dépenses à régulariser

Débit 4011. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

Crédit 4728. Autres dépenses à régulariser

COMPTE 4017. RETENUES DE GARANTIES ET OPPOSITIONS

Ce compte enregistre les retenues de garantie qui consistent à bloquer dans les comptes de l'organisme public une partie des sommes dues au titulaire de marché pour servir de garantie à l'exécution par celui-ci de ses obligations contractuelles. Ce compte enregistre également les oppositions exécutées par le comptable assignataire.

Technique comptable**Comptabilisation des sommes précomptées à la suite des oppositions, saisies-arrêts, cessions, affacturage payé par tiers divergents et retenues de garantie**

Débit 4011. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

ou Débit 403. Fournisseurs – Effets à payer

ou Débit 4081. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

Crédit 4017. Retenues de garanties et oppositions

Paiement des oppositions ou restitution des retenues de garantie

Débit 4017. Retenues de garantie et oppositions

Crédit compte de disponibilités

⁵² Sur les écritures de constatation du service fait voir le commentaire du compte 408.

⁵³ Les avoirs comptabilisés sur exercice ultérieur sont recouverts sous la forme d'une demande de reversement ou d'un titre de recette. (cf. fascicule relatif aux produits).

COMPTE 403. FOURNISSEURS – EFFETS À PAYER

Ce compte retrace les opérations relatives aux paiements effectués par lettre de change-relevé (LCR).

Technique comptable**Comptabilisation des effets à payer lors de l'acceptation d'une lettre de change ou de la remise d'un billet à ordre**

Débit 4011. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services
ou Débit 4081. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services
Crédit 403. Fournisseurs – Effets à payer

Comptabilisation d'une opposition reçue avant le règlement

Débit 403. Fournisseurs – Effets à payer
Crédit 4017. Retenues de garanties et oppositions

Paiement à l'échéance de la LCR

Débit 403. Fournisseurs – Effets à payer
Crédit compte de disponibilités

Pour aller plus loin

Sur les modalités de mise en œuvre des différents moyens de paiement des organismes publics se référer à l'instruction BOFIP-GCP-13-0017 du 14/08/2013 relative aux modalités de gestion des moyens de paiement et des activités bancaires du secteur public.

COMPTE 404. FOURNISSEURS D'IMMOBILISATIONS**COMPTE 4041. FOURNISSEURS – ACHATS D'IMMOBILISATIONS**

Ce compte est utilisé à l'instar du compte 4011 dans le cadre d'acquisition d'immobilisations portées à l'actif de l'organisme.

Technique comptable**1. Enregistrement d'une immobilisation en cours****Certification du service fait**

Débit du compte 23 d'immobilisation en cours concerné, pour le montant TTC ou HT
Débit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)
Crédit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

Demande de paiement à la réception de la facture

Débit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations
Débit 4456. Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)
Crédit 4041. Fournisseurs – Achats d'immobilisations
Crédit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

Règlement du fournisseur

Débit 4041. Fournisseurs – Achats d'immobilisations
Crédit compte de disponibilités

2. Comptabilisation d'une avance**Prise en charge de l'avance**

Débit 2381. Avances versées sur commandes d'immobilisations corporelles
Crédit 4041. Fournisseurs – Achats d'immobilisations

Paiement de l'avance

Débit 4041. Fournisseurs – Achats d'immobilisations, pour le montant de l'avance
Crédit compte de disponibilités

Certification du service fait

Débit compte 23 d'immobilisations en cours concerné, pour le montant TTC ou HT, selon le cas
Débit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisations comptabilisées HT)
Crédit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

Réception de la facture ou du mémoire

- Débit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations
- Débit 4456. Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)
- Crédit 4041. Fournisseurs – Achats d'immobilisations pour la totalité de la facture
- Crédit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisations comptabilisées HT)

Simultanément pour le montant de l'avance versée

- Débit 4041. Fournisseurs – Achats d'immobilisations, pour le montant de l'avance
- Crédit 2381. Avances versées sur commandes d'immobilisations corporelles

3. Comptabilisation d'un acompte**Certification du service fait partiel**

- Débit 2382. Acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles
- Crédit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

Comptabilisation de la demande de paiement de l'acompte

- Débit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations
- Crédit 4041. Fournisseurs – Achats d'immobilisations

Paiement de l'acompte

- Débit 4041. Fournisseurs – Achats d'immobilisations
- Crédit compte de disponibilités

À la réception de l'immobilisation

- Débit du compte d'immobilisation corporelle concerné
- Crédit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations
- Débit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisations comptabilisées HT)

Demande de paiement à la réception de la facture

- Débit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations
- Débit 4456. Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)
- Crédit 4041. Fournisseurs – Achats d'immobilisations
- Crédit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisations comptabilisées HT)

Simultanément, pour le montant de l'acompte

- Débit 4041. Fournisseurs – Achats d'immobilisations
- Crédit du compte 2382. Acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles

Règlement du fournisseur

- Débit 4041. Fournisseurs – Achats d'immobilisations
- Crédit compte de disponibilités

5. Dépenses des comptes secondaires ou des régisseurs ordonnancées

- Débit 4041. Fournisseurs – Achats d'immobilisations
- Crédit 4722. Dépenses des comptes secondaires à vérifier
- ou Crédit 4725. Dépenses des comptes régisseurs à vérifier

6. Dépenses à régulariser

Voir les commentaires du compte 4728

- Débit 4041. Fournisseurs – Achats d'immobilisations
- Crédit 4728. Autres dépenses à régulariser

COMPTE 4047. FOURNISSEURS D'IMMOBILISATIONS – RETENUES DE GARANTIE ET OPPOSITIONS

Ce compte enregistre les retenues de garanties et les oppositions intéressant les fournisseurs d'immobilisations (à l'instar du compte 4017 pour les fournisseurs de biens et de services).

Technique comptable**Comptabilisation des sommes précomptées à la suite des oppositions, saisies-arrêts, cessions et retenues de garantie**

- Débit 4041. Fournisseurs – Achats d'immobilisations
- ou Débit 405. Fournisseurs d'immobilisations – Effets à payer
- ou Débit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations
- Crédit 4047. Retenues de garanties et oppositions

Paiement des oppositions ou restitution des retenues de garantie

Débit 4047. Retenues de garantie et oppositions
 Crédit compte de disponibilités

COMPTE 405. FOURNISSEURS D'IMMOBILISATIONS – EFFETS À PAYER

Ce compte retrace les opérations relatives aux paiements effectués par lettre de change-relevé (LCR).

Technique comptable**Comptabilisation des effets à payer lors de l'acceptation d'une lettre de change ou de la remise d'un billet à ordre**

Débit 4041. Fournisseurs – Achats d'immobilisations
 ou Débit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations
 Crédit 405. Fournisseurs d'immobilisations – Effets à payer

Comptabilisation d'une opposition reçue avant le règlement

Débit 405. Fournisseurs d'immobilisations – Effets à payer
 Crédit 4047. Retenues de garantie et oppositions

Paiement à l'échéance de la LCR

Débit 405. Fournisseurs d'immobilisations – Effets à payer
 Crédit compte de disponibilités

Pour aller plus loin

Sur les modalités de mise en œuvre des différents moyens de paiement des organismes publics se référer à l'instruction BOFIP-GCP-13-0017 du 14/08/2013 relative aux modalités de gestion des moyens de paiement et des activités bancaires du secteur public.

COMPTE 408 – FOURNISSEUR – FACTURES NON PARVENUES

Le compte 408 présente les subdivisions suivantes :

4081. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services
 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations
 4088. Fournisseurs – Intérêts courus

COMPTE 4081. FOURNISSEURS – ACHATS DE BIENS OU DE PRESTATIONS DE SERVICES

Les charges à payer (CAP) sont les dépenses qui correspondent à un service fait réalisé au cours de l'exercice, constaté matériellement mais non encore certifié dans l'outil.

Elles sont constituées :

- des services faits certifiés, mais non payés (CAP comptabilisées au fil de l'eau, en période courante) ;
- des charges à payer à comptabiliser (CAPAC). Les CAPAC ne concernent que les dépenses hors immobilisations.

A. Cas des dépenses dont le service fait est certifié au cours de l'exercice de rattachement

Est comptabilisé au compte 408 le montant des dépenses dont le service fait⁵⁴ est certifié au cours de l'exercice par l'ordonnateur, à condition que le montant desdites charges ou acquisitions soit suffisamment connu et évaluable.

En complément, voir les commentaires du compte 401 et 404.

Technique comptable**Certification du service fait en N**

Débit compte de classe 6 intéressé
 Débit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas de biens ou services comptabilisés HT)
 Crédit 4081. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

=> Régularisation en N ou en N+1

Comptabilisation de la demande de paiement à la réception de la facture

Débit 4081. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services
 Débit 4456. Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles (en cas de biens ou services comptabilisés HT)
 Crédit 4011. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services
 Crédit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas de biens ou services comptabilisés HT)

⁵⁴ Le service fait constitue le fait générateur de la dette, il traduit l'exécution de la prestation ou de la commande passée à un fournisseur.

Mise en paiement de la demande de paiement

Débit 4011. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services
Crédit compte de disponibilités

B. Cas des charges à payer à comptabiliser (CAPAC) : régularisation en N+1 selon la méthode de l'extourne

Sont également comptabilisées au compte 408, les « charges à payer à comptabiliser » (CAPAC). Les CAPAC relèvent des travaux de fin d'exercice et permettent de rattacher à l'exercice les charges dont le service fait est constaté matériellement mais non encore certifié dans l'outil. Elles concernent :

- les biens et services réceptionnés mais dont le service fait n'est pas certifié (dans le cas des dépenses avec engagement juridique) ;
- les réceptions non constatées dans le système d'information ;
- et les demandes de paiement non comptabilisées (dans le cas des dépenses sans engagement juridique).

Les CAPAC ne concernent que les dépenses hors immobilisation.

En fin d'exercice, les CAPAC sont comptabilisées au débit du compte de charge et au crédit du compte 408. À la différence des charges à payer dont le service fait est certifié sur l'exercice N, les CAPAC sont obligatoirement régularisées en N+1 selon la méthode de l'extourne⁵⁵.

Technique comptable**Au 31.12.N, comptabilisation des CAPAC**

Débit compte de classe 6 intéressé
Débit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas de biens ou services comptabilisés HT)
Crédit 4081. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

Au 01.01.N+1, contre-passation des écritures de CAPAC

Débit 4081. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services
Crédit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas de biens ou services comptabilisés HT)
Crédit compte de classe 6 intéressé

Au cours de N+1, certification du service fait

Débit compte de classe 6 intéressé
Débit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas de biens ou services comptabilisés HT)
Crédit 4081. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

Au cours de N+1, prise en charge de la demande de paiement

Débit 4081. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services
Débit 4456. Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles (en cas de biens ou services comptabilisés HT)
Crédit 4011. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services
Crédit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas de biens ou services comptabilisés HT)

À réception de la facture, la charge est constatée de manière classique, pour le montant de la liquidation définitive. Si le montant de la charge effective s'avère différent du montant extourné, aucune autre opération n'est enregistrée. Cette méthode évite les ajustements ultérieurs.

COMPTE 4084. FOURNISSEURS D'IMMOBILISATIONS – ACHATS D'IMMOBILISATIONS

Ce compte fonctionne selon les mêmes modalités que le compte 4081 dans le cadre du rattachement à l'exercice des dépenses visant l'acquisition d'immobilisations.

COMPTE 4088. FOURNISSEURS – INTÉRÊTS COURUS

Ce compte permet le rattachement à l'exercice des intérêts dus mais non encore comptabilisés.

Technique comptable**Comptabilisation des intérêts courus**

Débit 6618. Autres charges d'intérêt
Crédit 4088. Fournisseurs – intérêts courus

⁵⁵ En effet, en N+1, la certification du service fait va générer une écriture de charges. Il convient donc de la neutraliser par l'extourne.

Au 01.01.N+1, contre-passation des écritures

Débit 4088. Fournisseurs – intérêts courus

Crédit 6618. Autres charges d'intérêt

Au cours de N+1, prise en charge de la demande de paiement

Débit 6618. Autres charges d'intérêt

Crédit 4011. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

Paieement à l'échéance

Débit 4011. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

Crédit compte de classe 5

COMPTE 409. FOURNISSEURS – AVANCES, AVOIRS, REMISES

Le compte 409 est subdivisé comme suit :

4091. Fournisseurs – Avances versées sur commandes

4094. Études préliminaires à la construction (Compte réservé aux établissements M94)

4096. Fournisseurs – Créances pour emballages et matériel à rendre

4098. Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus

La technique comptable de ces comptes relève du fascicule relatif aux créances de l'actif circulant (norme 9).

COMPTE 41. CLIENTS ET COMPTES RATTACHES

La technique comptable des comptes clients relève du fascicule relatif aux créances de l'actif circulant (norme 9), à l'exception du sous-compte 4198 « Rabais, remises et ristournes à accorder et autres avoirs à établir », décrit ci-après.

COMPTE 4198. CLIENTS – RABAIS, REMISES ET RISTOURNES À ACCORDER ET AUTRES AVOIRS À ÉTABLIR

Sont comptabilisés en fin d'exercice à ce compte les différents rabais, remises et ristournes qui ne peuvent être liquidés par l'établissement que lorsque la situation des clients concernés a été arrêtée. Ce sont des charges à payer.

Technique comptable**Constatation des rabais, remises et ristournes à accorder**

Débit compte de produit intéressé

Crédit 4198. Rabais, remises et ristournes à accorder et autres avoirs à établir

Apurement du compte 4198

– soit constatation de l'avoir (émission de d'une facture d'avoir ou imputation sur une facture)

Débit 4198. Rabais, remises et ristournes à accorder et autres avoirs à établir

Crédit 411. Clients

– soit restitution de l'avoir au client

Débit 4198. Rabais, remises et ristournes à accorder et autres avoirs à établir

Crédit compte de classe 5

COMPTE 42. PERSONNEL ET COMPTES RATTACHES

Les écritures de liquidation de la paye sont détaillées dans le fascicule relatif aux charges (norme 2).

les comptes 4287 « Produits à recevoir » et 429 « Déficits et débits des comptables et régisseurs » sont présentés dans le fascicule dédié aux actifs circulants (norme 9).

Les comptes 42 abordés dans le présent fascicule sont les suivants :

421. Personnel – Rémunérations dues

422. Œuvres sociales

423. Prêts consentis au personnel

424. Participation des salariés aux résultats

425. Personnel – Avances et acomptes

426. Personnel – Dépôt

427. Personnel – Oppositions

428. Personnel – charges à payer et produits à recevoir

- 4282. Dettes provisionnées pour congés payés
- 4284. Dettes provisionnées pour participation des salariés aux résultats
- 4286. Autres charges à payer

COMPTE 421. PERSONNEL – RÉMUNÉRATIONS DUES

Les comptes 421 sont utilisés dans le cadre de la liquidation et du paiement des rémunérations des personnels de l'organisme.

Technique comptable

Comptabilisation des rémunérations brutes à payer au personnel

- Débit 641x « Rémunérations du personnel »
- Crédit 421. Personnel – Rémunérations dues

Comptabilisation des avances et acomptes déjà versés au personnel

- Débit 421. Personnel – Rémunérations dues
- Crédit 425. Personnel – Avances et acomptes

Comptabilisation des oppositions notifiées à l'établissement à l'encontre de membres de son personnel

- Débit 421. Personnel – Rémunérations dues
- Crédit 427. Personnel – Oppositions

Comptabilisation de la quote-part des charges sociales incombant au personnel

- Débit 421. Personnel – Rémunérations dues
- Crédit 43X. Sécurité sociale et autres organismes sociaux

Régularisation des dépenses des régisseurs ou des comptables secondaires ordonnancées

- Débit 421. Personnel – Rémunérations dues
- Crédit 4722. Dépenses des comptables secondaires à vérifier
- ou Crédit 4725. Dépenses des régisseurs à vérifier

Dépenses dont le règlement est différé

- Débit 421. Personnel – Rémunérations dues
- Crédit 4728. Autres dépenses à régulariser

Lors du règlement

- Débit 421. Personnel – Rémunérations dues, pour le solde créditeur restant du compte 421
- Crédit compte de classe 5

COMPTE 422. OEUVRES SOCIALES

Ce compte est crédité du montant des sommes mises à la disposition des œuvres sociales de l'établissement par le débit des comptes 6472 « Versements aux comités d'entreprise et d'établissement », 6473 « Versements aux comités d'hygiène et de sécurité » ou 6474 « Œuvres sociales ». Il est débité du montant des versements effectués à ces comités ou aux œuvres sociales par le crédit d'un compte de trésorerie.

Technique comptable

Mise à disposition de fonds au profit d'œuvres sociales

- Débit 6472. Versements aux comités d'entreprise et d'établissement
- ou Débit 6473. Versements aux comités d'hygiène et de sécurité
- ou Débit 6474. Œuvres sociales
- Crédit 422. Œuvres sociales

Versement des fonds aux œuvres sociales

- Débit 422. Œuvres sociales
- Crédit compte de classe 5

COMPTE 423. PRÊTS CONSENTIS AU PERSONNEL

Les établissements peuvent, s'ils sont autorisés par les instances délibérantes octroyer des prêts à leur personnel, tels que, entre autres, prêt immobilier ou prêt pour l'acquisition d'un véhicule. Le compte 423 enregistre au crédit le montant du prêt alloué au bénéficiaire en contrepartie du débit du compte 2743 « Prêts au personnel ».

Technique comptable

Attribution du prêt par l'organisme

Débit 2743. Prêts au personnel
Crédit 423. Prêts consentis au personnel

Versement du prêt par l'organisme au personnel

Débit 423. Prêts consentis au personnel
Crédit compte de disponibilités

Remboursement du prêt par le personnel

Débit compte de classe 5
Crédit 2743. Prêts au personnel

Le solde débiteur du compte 2743 présente le montant du capital du prêt consenti restant à rembourser à l'organisme.

COMPTE 424. PARTICIPATION DES SALARIÉS AU RÉSULTAT

Le compte 424 enregistre la participation des salariés de l'établissement au résultat, à ne pas confondre avec le système d'intéressement des salariés (compte 4286). À l'inverse de l'intéressement, la participation des salariés, résultant d'une obligation légale, concerne tous les salariés de l'organisme et est fonction uniquement du résultat de ce dernier.

Technique comptable

Débit 691. Participation des salariés aux résultats
Crédit 424. Participation des salariés aux résultats

COMPTE 425. PERSONNEL – AVANCES ET ACOMPTES

Ce compte enregistre les versements d'avances ou d'acomptes sur rémunérations au profit du personnel.

Technique comptable**Versement de l'avance ou de l'acompte**

Débit 425. Personnel – Avances et acomptes
Crédit classe 5

Régularisation de l'avance ou de l'acompte

Débit 421. Personnel – Rémunérations dues
Crédit 425. Personnel – Avances et acomptes

COMPTE 426. PERSONNEL – DÉPÔT

Ce compte constate le montant des sommes confiées en dépôt à l'établissement par les membres de son personnel.

Technique comptable**Sommes confiées en dépôt à l'établissement**

Débit compte de disponibilités
Crédit 426. Personnel – Dépôt

Remboursement au personnel

Débit 426. Personnel – Dépôt
Crédit compte de disponibilités

COMPTE 427 – PERSONNEL – OPPOSITIONS

Ce compte enregistre les oppositions reçues entre les mains de l'agent comptable portant sur son personnel au profit de tiers identifiés.

Technique comptable**Sommes faisant l'objet d'oppositions obtenues par des tiers à l'encontre des membres du personnel de l'établissement**

Débit 421. Personnel. Rémunérations dues
Crédit 427. Personnel. Oppositions

Versement aux tiers bénéficiaires de l'opposition

Débit 427. Personnel. Oppositions
Crédit compte de classe 5

COMPTE 428. PERSONNEL – CHARGES À PAYER ET PRODUITS À RECEVOIR

Les charges à payer (CAP) sont les dépenses de personnel se rattachant à l'exercice mais qui n'ont pas été, soit comptabilisées, soit payées. Elles sont ainsi constituées :

- des services faits certifiés, mais non payés (CAP comptabilisées au fil de l'eau, en période courante) ;
- des charges à payer à comptabiliser (CAPAC).

A. Cas des dépenses dont le service fait est certifié au cours de l'exercice de rattachement

Est comptabilisé au compte 428 le montant évaluatif des dépenses dont le service fait⁵⁶ est certifié au cours de l'exercice par l'ordonnateur, à condition que le montant desdites charges ou acquisitions soit suffisamment connu et évaluable. Ces modalités de comptabilisation s'effectuent en lien avec les opérations de rémunérations, par ailleurs présentées au compte 421 « Personnel – Rémunérations dues » (cf. supra).

Technique comptable

Certification du service fait sur l'exercice N

Débit compte de charge intéressé

Crédit 428X. Personnel – charges à payer et produits à recevoir

=> En N

Comptabilisation de la demande de paiement

Débit 428X. Personnel – charges à payer et produits à recevoir

Crédit 421. Personnel – Rémunérations dues

Mise en paiement de la demande de paiement

Débit 421. Personnel – Rémunérations dues

Crédit compte de disponibilités

=> Ou Régularisation en N+1 par la méthode de l'extourne

Au 01.01.N+1, contre-passation des écritures

Débit 428X. Personnel – charges à payer et produits à recevoir

Crédit compte de classe 6 intéressé

Au cours de N+1, prise en charge de la demande de paiement

Débit compte de classe 6 intéressé

Crédit 421. Personnel – Rémunérations dues

Lors de la prise en charge de la demande de paiement, la charge est constatée de manière classique, pour le montant de la liquidation définitive. Si le montant de la charge effective s'avère différent du montant extourné, aucune autre opération n'est enregistrée. Cette méthode évite les ajustements ultérieurs.

B. Cas des charges à payer à comptabiliser (CAPAC) : régularisation en N+1 selon la méthode de l'extourne

Sont également comptabilisées au compte 428 les « charges à payer à comptabiliser » (CAPAC). Les CAPAC relèvent des travaux de fin d'exercice et permettent de rattacher à l'exercice les charges dont le service fait est constaté matériellement mais non encore certifié dans l'outil :

- les services rendus constatés mais dont le service fait n'est pas certifié (dans le cas des dépenses avec engagement juridique) ;
- les services rendus non constatés dans le système d'information ;
- et les demandes de paiement non comptabilisées (dans le cas des dépenses sans engagement juridique).

Les CAPAC ne concernent que les dépenses hors immobilisation.

En fin d'exercice, les CAPAC sont comptabilisées au débit du compte de charge et au crédit du compte 428. A la différence des charges à payer dont le service fait est certifié sur l'exercice N, les CAPAC sont obligatoirement régularisées en N+1 selon la méthode de l'extourne⁵⁷.

Technique comptable

Au 31.12.N, comptabilisation des CAPAC

Débit compte de classe 6 intéressé

Crédit 428X. Personnel – charges à payer et produits à recevoir

⁵⁶ Le service fait correspond au fait générateur de la dette, il traduit l'exécution de la prestation ou de la commande passée à un fournisseur.

⁵⁷ En effet, en N+1, la certification du service fait dans l'outil va générer une écriture de charges qui sera neutralisée par l'extourne en N+1 de la charge à payer constatée sur l'exercice N.

Au 01.01.N+1, contre-passation des écritures de CAPAC

Débit 428X. Personnel – charges à payer et produits à recevoir

Crédit compte de classe 6 intéressé

Au cours de N+1, certification du service fait

Débit compte de classe 6 intéressé

Crédit 428X. Personnel – charges à payer et produits à recevoir

Au cours de N+1, prise en charge de la demande de paiement

Débit 428X. Personnel – charges à payer et produits à recevoir

Crédit 421. Personnel – Rémunérations dues

COMPTE 4282. DETTES PROVISIONNÉES POUR CONGÉS À PAYER

Ce compte enregistre la charge à payer relative aux droits à congés reportés sur l'exercice suivant hors compte épargne-temps des personnels de toute catégorie rémunérés par l'organisme.

La différence entre une provision et une charge à payer porte sur le caractère plus ou moins précis quant à l'estimation du montant et de l'échéance de cette sortie de ressources. En l'occurrence, les droits à congés reportés hors CET sont estimés de manière fiable quant à leur montant et à leur échéance (les droits à congés reportés hors CET doivent être consommés avant une certaine date de l'exercice suivant). Il s'agit donc de charges à payer.

Le compte 4282 fonctionne en contrepartie du compte 6412 « Congés payés du personnel » selon les techniques comptables présentées supra.

Pour aller plus loin

Les modalités de comptabilisation des droits à congés, des comptes épargne-temps, des heures supplémentaires et heures complémentaires sont précisées dans l'instruction dédiée.

COMPTE 4284. DETTES PROVISIONNÉES POUR PARTICIPATION DES SALARIÉS AUX RÉSULTATS

Le compte 4284 enregistre le rattachement à l'exercice du montant de la participation des salariés de l'établissement au résultat, à ne pas confondre avec le système d'intéressement des salariés (compte 4286). À l'inverse de l'intéressement, la participation des salariés, résultant d'une obligation légale, concerne tous les salariés de l'établissement et est fonction uniquement du résultat de l'établissement. À la clôture de l'exercice au titre duquel les droits des salariés sont nés, la participation est inscrite en charges à payer.

Technique comptable

Débit 691. Participation des salariés aux résultats

Crédit 4284. Dettes provisionnées pour participation des salariés aux résultats

Au 01.01.N+1, contre-passation des écritures

Débit 4284. Dettes provisionnées pour participation des salariés aux résultats

Crédit 691. Participation des salariés aux résultats

Versement en N+1 de la participation aux salariés

Débit 691. Participation des salariés aux résultats

Crédit 424. Participation des salariés aux résultats

Puis

Débit 424. Participation des salariés aux résultats

Crédit compte de classe 5 concerné

COMPTE 4286. AUTRES CHARGES À PAYER

Le compte 4286 enregistre le rattachement à l'exercice de charges de personnel autres que les dettes provisionnées pour congés à payer et celles liées à la participation des salariés aux résultats

Pour la comptabilisation des charges à payer relatives aux jours monétisés des comptes épargne-temps, le compte 4286 fonctionne en contrepartie du compte 6412 « Congés payés du personnel ».

Pour la comptabilisation des heures complémentaires et heures supplémentaires, ainsi que pour l'intéressement du personnel la contrepartie du compte 4286 est le compte 6414 « Indemnités et avantages divers ».

Sur la technique comptable, voir le commentaire du compte 428.

COMPTE 43. SECURITE SOCIALE ET AUTRES ORGANISMES SOCIAUX

Le compte 4387 « Produits à recevoir » est présenté dans le fascicule relatif aux créances de l'actif circulant (norme 9).

Les comptes 43 abordés dans le présent fascicule sont les suivants :

- 431. Sécurité sociale
 - 4311. Cotisation patronale
 - 4312. Cotisation salariale
 - 4313. Cotisation sociale généralisée
 - 4314. Contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS)
- 437. Autres organismes sociaux
 - 4371. Contribution exceptionnelle de solidarité
 - 4372. Contributions et retenues pour pensions
 - 4374. Cotisations de retraite complémentaire
 - 4375. PREFON
 - 4376. Cotisations de prévoyance
 - 4377. Assurance chômage
 - 4378. Divers
- 438. Organismes sociaux – charges à payer et produits à recevoir
 - 4382. Charges sociales sur congés à payer
 - 4386. Autres charges à payer

COMPTE 431. SÉCURITÉ SOCIALE ET COMPTE 437. AUTRES ORGANISMES SOCIAUX

Les comptes 431 et 437 enregistrent les sommes dues par l'organisme à la sécurité sociale et aux différents organismes sociaux.

Technique comptable

Prise en charge des charges sociales patronales d'assurances sociales, d'allocations familiales, d'accidents du travail, de retraites du personnel

Débit 645x. Charges de sécurité sociale et de prévoyance

Crédit 431x. Sécurité sociale

Crédit 437x. Autres organismes sociaux

Prise en charge des charges sociales ouvrières (y compris la contribution sociale généralisée – CSG -, la contribution au remboursement de la dette sociale – CRDS – et la contribution exceptionnelle de solidarité)

Débit 421. Personnel – Rémunérations dues

Crédit 431x. Sécurité sociale

Crédit 437x. Autres organismes sociaux

Paiement des charges sociales

Débit 431x. Sécurité sociale

Débit 437x. Autres organismes sociaux

Crédit compte de classe 5

Spécificité des chambres d'agriculture

Le décret n° 97-305 du 3 avril 1997 a créé un « Fonds national d'aide à la gestion de l'emploi des chambres d'agriculture » (FNAGE). **Une subdivision « FNAGE » est à ouvrir dans les écritures de l'agent comptable de l'Assemblée permanente des chambres d'agriculture, au sein d'une subdivision du compte 4377.** Ce fonds a notamment pour objectif de mutualiser le risque chômage entre les compagnies consulaires agricoles qui y adhèrent.

Les chambres adhérentes versent un droit d'entrée destiné à la constitution d'une dotation (compte 266) et chaque année une cotisation assise sur le montant des salaires est versée à ce fonds pour la couverture de leur personnel contre le risque de perte d'emploi (compte 6454).

En contrepartie, le fonds prend en charge les allocations d'assurance chômage dues aux anciens salariés des compagnies consulaires adhérentes, sauf versement par les anciens employeurs d'un ticket modérateur.

Le compte 4377 est crédité par le débit du compte 6454.

COMPTE 438. ORGANISMES SOCIAUX – CHARGES À PAYER ET PRODUITS À RECEVOIR**COMPTE 4382. CHARGES SOCIALES SUR CONGÉS À PAYER**

Ce compte enregistre le montant des charges à rattacher à l'exercice relatives aux charges sociales afférentes aux droits à congés reportés sur l'exercice suivant hors compte épargne-temps des personnels de toute catégorie rémunérés par l'organisme.

Le compte 4382 fonctionne en contrepartie des comptes 645x « Charges de sécurité sociale et de prévoyance » et 647x « Autres charges sociales ». selon la technique comptable présentée pour le compte 4282.

Pour aller plus loin

Les modalités de comptabilisation des droits à congés, des comptes épargne-temps, des heures supplémentaires et heures complémentaires sont précisées dans l'instruction dédiée.

COMPTE 4386. AUTRES CHARGES À PAYER

Le compte 4386 enregistre le montant des charges à rattacher à l'exercice relatives aux charges sociales autres que celles portant sur les congés à payer.

Pour la comptabilisation des charges sociales relatives aux jours monétisés des comptes épargne-temps, le compte 4386 fonctionne en contrepartie du compte 645 « Charges de sécurité sociale et de prévoyance ».

Pour la comptabilisation des heures complémentaires et heures supplémentaires, la contrepartie du compte 4386 est également le compte 645 « Charges de sécurité sociale et de prévoyance ».

Sur la technique comptable, voir le commentaire du compte 4286.

Pour aller plus loin

Les modalités de comptabilisation des droits à congés, des comptes épargne-temps, des heures supplémentaires et heures complémentaires sont précisées dans l'instruction dédiée.

COMPTE 44. ETAT ET AUTRES COLLECTIVITES PUBLIQUES

D'une manière générale, les opérations à inscrire au compte 44 sont celles qui sont faites avec l'État, les collectivités et entités publiques et les organismes internationaux à caractère officiel, considérés en tant que puissance publique.

Le fonctionnement des comptes 441 « État et autres collectivités publiques - Subventions », 442 « État-Impôts et taxes recouvrables sur des tiers », 443 « Opérations particulières avec l'Etat, les collectivités publiques et les organismes internationaux », 4441 « État - Créance de carry-back », les comptes 4458 « TVA à régulariser ou en attente », sauf le compte 44586 « TVA sur factures non parvenues » et le compte 4487 « Produits à recevoir » est présenté dans le fascicule relatif aux créances de l'actif circulant (norme 9). Le compte 449 « Etat - Quotas d'émission à restituer à l'Etat » est présenté dans le fascicule relatif aux quotas de CO2 (norme 21).

Les comptes 44 abordés dans le présent fascicule sont ainsi les suivants :

444 - Impôt sur les bénéfices

4442. État - Impôt sur les bénéfices – Acomptes

4444. Etat – Impôt sur les bénéfices

4445. État - Impôt sur les sociétés *Compte réservé aux fondations universitaires*

4452. TVA due intra-communautaire

4455. Taxes sur le chiffre d'affaires à décaisser

44551. TVA à décaisser

44558. Taxes assimilées à la TVA

4456. Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles

44562. TVA déductible sur immobilisations

44563. TVA transférée par d'autres organismes

44566 TVA déductible sur autres biens et services

44567. Crédit de T.V.A. à reporter

44568. Taxes assimilées à la TVA

4457. Taxes sur le chiffre d'affaires collectées par l'établissement

44571. TVA collectée

44578. Taxes assimilées à la TVA

4458. TVA à régulariser ou en attente

44586. TVA sur factures non parvenues

446 - Obligations cautionnées

- 4471. Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (administration des impôts)
 - 44711- Taxe sur les salaires
 - 44718- Autres impôts, taxes et versements assimilés
- 4473. Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes)
- 4478. Divers autres impôts, taxes et versements assimilés
- 448 - État et autres collectivités publiques - Charges à payer et produits à recevoir
- 4482. Charges fiscales sur congés à payer
- 4486. Autres charges à payer

COMPTE 444. IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES

COMPTE 4442. ETAT – IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES - ACOMPTES

L'impôt sur les bénéfices, afférent à un exercice donné, est payé :

- par le versement de quatre acomptes ;
- par le versement du solde à l'issue de la liquidation définitive qui doit intervenir au plus tard le 15 du mois suivant l'expiration du délai légal de dépôt de la déclaration de résultats.

Technique comptable

En cours d'exercice N

Versement des acomptes

Débit 4442. État – Impôt sur les bénéfices – Acomptes
Crédit compte de classe 5

À la clôture de l'exercice N

Liquidation de l'impôt réellement du

Débit 695. Impôt sur les bénéfices
Crédit 4444. Etat - Impôt sur les bénéfices

Imputation des acomptes

Débit 4444. Etat - Impôt sur les bénéfices
Crédit 4442. État – Impôt sur les bénéfices – Acomptes

En conséquence, lors de l'arrêté des comptes apparaît :

- soit le solde créditeur du compte 444 représentant le montant de l'impôt restant à régler ;
- soit le solde débiteur du compte 4442 représentant l'excédent des acomptes versés sur l'impôt exigible.

Paiement du solde sur l'exercice N+1

Débit 4444. Etat - Impôt sur les bénéfices
Crédit compte de classe 5

COMPTE 4444. ETAT - IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES

Voir la technique comptable du compte 4442.

COMPTE 4445. ETAT – IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

Spécificité des Fondations universitaires

Le compte 4445 n'est ouvert qu'aux fondations universitaires. A priori sans objet, puisque les fondations sont créées pour réaliser des œuvres ou activités à but non lucratif, le compte 4445 enregistre l'impôt sur les sociétés, au cas où, à titre exceptionnel, les fondations universitaires réaliseraient des activités à caractère lucratif. En application des dispositions de l'article 207 du CGI, les opérations relevant des missions de service public d'enseignement et de recherche sont exonérées.

Les dispositions applicables aux fondations universitaires seront décrites dans un document spécifique.

COMPTE 445. ETAT – TAXES SUR LE CHIFFRE D’AFFAIRES

Le compte 445 retrace les opérations relatives à la TVA. Impôt indirect sur la consommation, la TVA tend à frapper, à chaque stade de la production, la valeur ajoutée c'est-à-dire la plus-value conférée au produit considéré, de sorte qu'à la fin du cycle industriel et commercial, la charge fiscale, ayant grevé initialement le produit, correspond à la taxe calculée sur le prix de vente au consommateur.

À chaque stade de la production, le redevable calcule et facture à son client une taxe (taxe d'aval) correspondant au prix de vente qu'il pratique. Mais, lors du règlement au Trésor, l'intéressé impute sur cet impôt le montant de la taxe (taxe d'amont) qui a grevé les éléments de son prix de revient (matières premières, marchandises, etc.). Ainsi, il ne verse que la différence entre la taxe facturée au client et la taxe déductible de ses achats (droit à déduction de la taxe d'amont).

Les organismes publics dépendants de l'État sont redevables de la TVA pour les opérations assujetties à TVA. Ils peuvent en effet effectuer des opérations qui entrent dans le champ d'application de la TVA et qui sont donc imposables à la TVA, sauf exonération expresse prévue par la réglementation.

Pour une opération assujettie, l'organisme :

- encaisse de la TVA sur ses recettes et a l'obligation de la reverser à l'administration fiscale (TVA collectée) ;
- paye de la TVA à ses fournisseurs (TVA déductible).

La TVA est imputée sur un compte de tiers et n'a pas, en principe, à transiter par le compte de résultat.

Il est rappelé que ces généralités n'ont pas vocation à se substituer à la réglementation élaborée par les services de la DGFIP à laquelle il convient de se reporter.

Sont traitées dans le présent fascicule les opérations de TVA constituant un passif non financier pour l'organisme : il s'agit notamment des opérations de TVA collectée. Comme indiqué précédemment, les opérations de TVA constituant des créances pour l'organisme sont traitées dans le fascicule relatif aux créances de l'actif circulant (norme 9).

DÉCLARATION DE LA TVA

La TVA doit être déclarée le 15 du mois M+1. Cette déclaration permet de constater si l'établissement doit reverser de la TVA à l'administration fiscale (cas où la TVA collectée est supérieure à la TVA déductible) ou si l'établissement dispose d'un crédit de TVA auprès de l'administration fiscale (TVA déductible supérieure à la TVA collectée).

$$\text{TVA à payer} = (\text{TVA collectée} + \text{TVA intra - communautaire}) - \text{TVA déductible sur immobilisations et sur achats de biens et services}$$

Technique comptable

Comptabilisation de la liquidation de la TVA à payer

• Calcul de la TVA due au titre de la période

Débit 4457x. Taxes sur le chiffre d'affaires collectées par l'établissement, pour le montant de la TVA déductible, hors intra-communautaire

Débit 4452. TVA due intra-communautaire, pour le montant de la TVA due intra-communautaire (solde du compte)

Crédit 44562. TVA déductible sur immobilisations (ou les subdivisions de ce compte si elles ont été ouvertes)

Crédit 44566. TVA déductible sur autres biens ou services (ou les subdivisions de ce compte si elles ont été ouvertes)

• Liquidation faisant apparaître un montant de TVA à décaisser

Débit 4457x. Taxes sur le chiffre d'affaires collectées par l'établissement, pour le montant restant au crédit du compte (apurement du compte)

Crédit 4455x. Taxes sur le chiffre d'affaires à décaisser », pour le montant arrondi sans centime

Crédit 7588. Autres produits divers, pour le montant des centimes

Si le titre (ou la demande de paiement selon le sens de l'arrondi) n'est pas encore émis au moment de la comptabilisation, les centimes sont portés sur un compte de tiers et sont régularisés par la suite.

Puis, paiement de la TVA

Débit 4455x. Taxes sur le chiffre d'affaires à décaisser, pour le montant arrondi sans centime apparaissant au solde créditeur

Crédit compte de classe 5

Liquidation faisant apparaître un crédit de TVA, soit à reporter, soit à en demander le remboursement

Débit 44567. Crédits de TVA à reporter, pour le montant du solde débiteur du compte 4457x à apurer

Crédit 4457x. Taxes sur le chiffre d'affaires collectées par l'établissement, pour le montant au débit du compte (apurement du compte)

Le montant apparaissant au débit du compte 44567 devra être imputé sur la prochaine liquidation de TVA en l'ajoutant aux montants de TVA déductible (par crédit du compte 44567).

Sinon, l'apurement peut également s'effectuer par le dépôt d'une demande de remboursement auprès des services fiscaux :

Débit 44583. Remboursement de TVA demandé
Crédit 44567. Crédits de TVA à reporter

Puis, constatation du remboursement par les services de la DGFIP :

Débit compte de classe 5
Crédit 44583. Remboursement de TVA demandé

Le remboursement d'un crédit de TVA ne donne pas lieu à la constatation d'une recette nouvelle, il s'agit d'une opération de trésorerie.

COMPTE 4452. TVA DUE INTRACOMMUNAUTAIRE

Depuis le 1^{er} janvier 1993, les échanges intracommunautaires intervenant dans un espace sans frontières, les notions d'importation et d'exportation sont remplacées par celles d'acquisition et de livraison intracommunautaires.

Désormais, les notions d'importation et d'exportation sont réservées aux biens en provenance ou à destination de pays tiers et de territoires des autres États membres de la communauté européenne situés hors du champ d'application de la 6^e directive modifiée.

Le régime applicable à compter du 1^{er} janvier 1993 prévoit qu'une même opération entre redevables établis dans deux États différents se décompose fiscalement en deux opérations :

- une livraison, en principe exonérée du côté du vendeur (principe de non-taxation des livraisons à destination d'un autre État membre) ;
- une acquisition, en principe soumise à TVA du côté de l'acquéreur (principe de l'imposition dans l'État de destination).

Ainsi, pour les livraisons de biens à destination d'un autre État membre qui sont en principe exonérées de TVA en France, le produit de la vente est porté au crédit du compte 70x par le débit du compte 41x « Clients » pour le montant hors taxes, la TVA intracommunautaire étant supportée par l'acquéreur.

Les acquisitions intracommunautaires en France de biens en provenance d'un autre État-membre sont, en principe, soumises à la TVA française. L'acquéreur français doit ainsi enregistrer deux TVA distinctes de même montant : une TVA à payer et une TVA à récupérer. L'acquéreur français du bien est le redevable de la TVA qu'il doit lui-même calculer : la facture du fournisseur CE est établie Hors Taxe.

Technique comptable

Acquisitions intracommunautaires, imposées à la TVA

Certification du service fait

Débit 607. Achats de marchandises, pour le montant hors taxe
Débit 44586. TVA sur factures non parvenues
Crédit 408. Fournisseurs – Factures non parvenues, pour le montant hors taxe
Crédit 4452. TVA due intracommunautaire, pour le montant de la TVA intracommunautaire

Comptabilisation de la demande de paiement

Débit 408. Fournisseurs – Factures non parvenues, pour le montant hors taxe
Débit 44566. TVA déductible sur autres biens et services, pour le montant de la TVA déductible
Crédit 44586. TVA sur factures non parvenues
Crédit 401x. Fournisseurs, pour le montant HT (*la TVA est payée par l'organisme français à l'État français, aucune TVA n'est à verser par l'organisme au fournisseur communautaire*)

COMPTE 4455. TAXES SUR LE CHIFFRES D'AFFAIRES À DÉCAISSER

Est porté à ce compte le montant à reverser à l'administration fiscale qui figure sur la déclaration de chiffres d'affaires. En fin de période d'imposition, l'organisme doit constater dans ses comptes sa position vis-à-vis de l'administration fiscale telle qu'elle apparaît sur sa déclaration, c'est-à-dire soit la TVA à reverser (cas où la TVA collectée est supérieure à la TVA déductible), soit le crédit de TVA dont le remboursement peut être demandé (cas où la TVA déductible est supérieure à la TVA collectée).

Le compte 4455 se subdivise comme suit :

44551. TVA à décaisser
44558. Taxes assimilées à la TVA

Sur la technique comptable, voir l'encadré supra **DÉCLARATION DE LA TVA.**

COMPTE 4456. TAXES SUR LE CHIFFRES D'AFFAIRES DÉDUCTIBLES

Est portée à ce compte la créance de l'établissement sur l'État résultant du droit à déduction de la TVA mentionnée sur les factures des fournisseurs. Concernant les modalités de comptabilisation du crédit de TVA à reporter, voir l'encadré supra relatif à la déclaration de TVA.

Le compte 4456 se subdivise comme suit :

- 44562. TVA déductible sur immobilisations
- 44563. TVA transférée par d'autres organismes
- 44567. Crédit de T.V.A. à reporter
- 44568. Taxes assimilées à la TVA

Technique comptable**Achat de marchandises en France****Certification du service fait**

- Débit 607. Achats de marchandises, pour le montant hors taxes
- Débit 44586. TVA sur factures non parvenues
- Crédit 408. Fournisseurs – Factures non parvenues, pour le montant TTC

Comptabilisation de la demande de paiement

- Débit 408. Fournisseurs – Factures non parvenues, pour le montant TTC
- Débit 44566. TVA déductible sur autres biens et services, pour le montant de la TVA déductible
- Crédit 44586. TVA sur factures non parvenues
- Crédit 401. Fournisseurs pour le montant TTC

COMPTE 4457. TAXES SUR LE CHIFFRES D'AFFAIRES COLLECTÉES PAR L'ÉTABLISSEMENT

Est portée à ce compte la dette envers l'État résultant de la facturation de la TVA aux clients.

Le compte 4457 se subdivise comme suit :

- 44571. TVA collectée
- 44578. Taxes assimilées à la TVA

Technique comptable**Vente en France****Vente de marchandises**

- Débit 411. Clients, pour le montant TTC
- Crédit subdivision intéressée du compte 70, pour le montant HT
- Crédit 4457x. Taxes sur le chiffre d'affaires collectées, pour le montant de la TVA

Encaissement

- Débit compte de classe 5
- Crédit 411. Clients

Vente dans un pays de l'Union européenne**Vente de marchandises**

- Débit 411. Clients, pour le montant hors taxes
- Crédit du compte 70, pour le montant HT (TVA intra-communautaire supportée par l'acheteur)

Encaissement

- Débit compte de classe 5
- Crédit 411. Clients, pour le montant hors taxe

COMPTE 4458. TVA À REGULARISER OU EN ATTENTE

Les comptes 44581, 44582, 44583, 44584, 44585 et 44587 sont traités dans le fascicule relatif aux créances de l'actif circulant (norme 9).

COMPTE 44586. TVA SUR FACTURES NON PARVENUES

Les modalités de fonctionnement de ce compte sont présentées avec les commentaires du compte 408 (cf. supra) dédié au recensement des charges à payer sur achats de biens et de services, ainsi que d'immobilisations qui sont également enregistrées TTC avec la TVA déductible.

COMPTE 446. OBLIGATIONS CAUTIONNÉES**Spécificité des EPIC**

Le compte 446 n'est ouvert que dans la comptabilité des EPIC. Les obligations cautionnées sont des effets de crédit servant en l'acquit des taxes sur les chiffres d'affaires et des droits de douane.

Pour la comptabilisation des obligations cautionnées

Débit 44551. TVA à décaisser

Crédit 446. Obligations cautionnées

et/ou

Débit 447 Autres impôts, taxes et versements assimilés

Crédit 446 Obligations cautionnées

Pour la quote-part des intérêts rattachables à l'exercice

Débit 6617 Intérêts des obligations cautionnées

Crédit 446 Obligations cautionnées

Paiement des obligations

Débit 446 Obligations cautionnées

Crédit compte de classe 5

COMPTE 447. AUTRES IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS

Le compte 447 est crédité du montant de tous les autres impôts et taxes dus par l'établissement par le débit des comptes de charges intéressés. Il est débité par le crédit d'un compte de trésorerie des règlements effectués.

Le compte 447 se subdivise comme suit :

4471. Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (administration des impôts)

44711- Taxe sur les salaires

44718- Autres impôts, taxes et versements assimilés

4473. Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes)

4478. Divers autres impôts, taxes et versements assimilés

COMPTE 44711. TAXE SUR LES SALAIRES**Technique comptable****Comptabilisation de la taxe sur les salaires**

Débit 6311. Taxe sur les salaires

Crédit 44711. Taxe sur les salaires

Règlement des impôts

Débit 44711. Taxe sur les salaires

Crédit compte de classe 5

COMPTE 44718. AUTRES IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS

Est notamment retracé à ce compte le versement dû au titre des transports.

Technique comptable**Comptabilisation des impôts et taxes**

Débit compte de classe 6 intéressé

Crédit 44718. Autres impôts, taxes et versements assimilés

Règlement des impôts

Débit 44718. Autres impôts, taxes et versements assimilés

Crédit compte de disponibilités

COMPTE 4473. IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS SUR RÉMUNÉRATIONS (AUTRES ORGANISMES)

Ce compte fonctionne comme le compte 44718.

COMPTE 4478. DIVERS AUTRES IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS

Ce compte fonctionne comme le compte 44718.

COMPTE 448. ETAT ET AUTRES COLLECTIVITÉS PUBLIQUES – CHARGES À PAYER ET PRODUITS À RECEVOIR

Le fonctionnement du compte 4487 est présenté dans le fascicule relatif aux créances de l'actif circulant (norme 9).

Les subdivisions du compte 448 abordées dans le présent fascicule sont les suivantes :

4482. Charges fiscales sur congés à payer

4486. Autres charges à payer

COMPTE 4482. CHARGES FISCALES SUR CONGÉS À PAYER

Ce compte enregistre le montant de charge à payer relative aux charges fiscales, afférentes aux droits à congés reportés sur l'exercice suivant hors compte épargne-temps des personnels de toute catégorie rémunérés par l'organisme.

Le compte 4482 fonctionne en contrepartie du compte 632 « Charges fiscales sur congés à payer ».

Sur la technique comptable, voir le commentaire du compte 4282 « Dettes provisionnées pour congés payés ».

Pour aller plus loin

Les modalités de comptabilisation des droits à congés, des comptes épargne-temps, des heures supplémentaires et heures complémentaires sont précisées dans l'instruction dédiée.

COMPTE 4486. AUTRES CHARGES À PAYER

Le compte 4486 enregistre les charges fiscales afférentes aux charges à payer autres que les dettes provisionnées pour congés à payer.

Pour la comptabilisation des charges fiscales relatives aux jours monétisés des comptes épargne-temps, le compte 4486 fonctionne en contrepartie du compte 631X « Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations ». Pour la comptabilisation des heures complémentaires et heures supplémentaires, la contrepartie du compte 4486 est également le compte 631X « Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations ».

Sur la technique comptable, voir le commentaire du compte 4286 « Autres charges à payer ».

Pour aller plus loin

Les modalités de comptabilisation des droits à congés, des comptes épargne-temps, des heures supplémentaires et heures complémentaires sont précisées dans l'instruction dédiée.

COMPTE 45. COMPTABILITES DISTINCTES RATTACHEES

Les comptes 455, 456 et 457 sont réservés aux filiales des organismes, dans la mesure où ces comptes ne sont pas censés être servis par les agents comptables des organismes, ils ne font pas l'objet de commentaire dans le présent fascicule. Les comptes 451 et 458 sont quant à eux développés dans le fascicule relatif aux immobilisations financières (norme 7).

COMPTE 46. DEBITEURS DIVERS ET CREDITEURS DIVERS

Ce compte enregistre toutes les créances et toutes les dettes non comprises dans les comptes précédents de la classe 4.

Sont traitées dans le présent fascicule les opérations constituant un passif non financier pour l'organisme.

Les opérations constituant des créances pour l'organisme sont traitées dans le fascicule relatif aux créances de l'actif circulant, il s'agit des comptes 462, 463, 467, 4687.

Les opérations relatives à la trésorerie sont traitées dans le fascicule dédié, il s'agit des comptes 464 et 465.

Les comptes 46x traités dans le présent fascicule sont les suivants :

466. Autres comptes créditeurs

4661. Demandes de paiement à payer

4663. Virements à réimputer

4664. Excédents de versement à rembourser

4667. Oppositions

468. Divers- Produits à recevoir et charges à payer

4686. Charges à payer

COMPTE 466. AUTRES COMPTES CRÉDITEURS

Sont comptabilisées à ce compte, les opérations présentant un solde normalement créditeur effectuées par l'organisme avec des tiers lorsqu'elles ne peuvent pas être comptabilisées à un autre compte de la classe 4.

COMPTE 4661. DEMANDES DE PAIEMENT À PAYER**Technique comptable****Certification du service fait**

Débit compte intéressé de charges ou de bilan
 Débit compte de TVA déductible sur facture non parvenue concerné
 Crédit 408. Fournisseurs – Factures non parvenues

Prise en charge des demandes de paiement

Débit 408. Fournisseurs – Factures non parvenues
 Débit compte de TVA déductible concerné
 Crédit compte de TVA déductible sur facture non parvenue concerné
 Crédit 4661. Demandes de paiement à payer

Règlements effectués

Débit 4661. Demandes de paiement à payer
 Crédit compte de classe 5

Oppositions

Débit 4661. Demandes de paiement à payer
 Crédit 4667. Oppositions

Dépenses à régulariser

Débit 4661. Demandes de paiement à payer
 Crédit 4728. Autres dépenses à régulariser

Dépenses des régisseurs ou des comptables secondaires ordonnancées

Débit 4661. Demandes de paiement à payer
 Crédit 4722. Dépenses des comptables secondaires à vérifier
 ou Crédit 4725. Dépenses des régisseurs à vérifier

Dépenses à régulariser

Débit 4661. Demandes de paiement à payer
 Crédit 4728. Autres dépenses à régulariser

COMPTE 4663. VIREMENTS À RÉIMPUTER**Technique comptable****Rejets par l'établissement financier de virements effectués au profit de tiers**

Débit compte de classe 5
 Crédit 4663. Virements à réimputer

Règlement ou apurement des virements à réimputer

Débit 4663. Virements à réimputer
 Crédit du compte de tiers ou de disponibilités intéressé

COMPTE 4664. EXCÉDENTS DE VERSEMENT À REMBOURSER**Technique comptable****Sommes à rembourser aux tiers**

Débit compte de tiers ou de disponibilités intéressé
 Crédit 4664. Excédents de versement à rembourser

Sommes remboursées ou compensées avec d'autres créances de l'établissement

Débit 4664. Excédents de versement à rembourser
 Crédit compte de tiers ou de disponibilités intéressé

Annulation d'excédents des exercices antérieurs (notamment atteints par la prescription)

Débit 4664. Excédents de versement à rembourser
 Crédit 7588. Divers autres produits – Autres

COMPTE 4667. OPPOSITIONS**Technique comptable****Oppositions obtenues par des tiers à l'encontre de créanciers de l'établissement**

Débit 4661. Demandes de paiement à payer

Crédit 4667. Oppositions

Versement au tiers bénéficiaire

Débit 4667. Oppositions

Crédit compte de classe 5

Trop perçus et trop-payés récupérés à rembourser

Débit 4667. Oppositions

Crédit 4664. Excédents de versement à rembourser

COMPTE 468. DIVERS – PRODUITS À RECEVOIR ET CHARGES À PAYER**COMPTE 4686. CHARGES À PAYER**

Sont constatés à ce compte les seules charges à payer ne relevant pas d'un autre compte de tiers. Ses modalités de fonctionnement sont identiques à celle du compte 408 (cf. supra).

COMPTE 47. COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE

Les opérations qui ne peuvent être imputées de façon définitive à un compte déterminé au moment où elles sont enregistrées ou qui exigent une information complémentaire ou des formalités particulières sont inscrites provisoirement au compte 47.

Ce procédé de comptabilisation ne doit être utilisé qu'à titre exceptionnel. Toute opération portée au compte 47 sera imputée au compte définitif dans les meilleurs délais, et *a minima* avant la fin de l'exercice. En effet les recettes budgétaires ne seront abondées qu'au moment du rapprochement de l'encaissement et du titre de recette émis par l'ordonnateur au moment de la comptabilisation sur le compte définitif.

Les comptes transitoires ou d'attente relatifs à des créances sont traités dans le fascicule dédié aux actifs circulants : tels que, les comptes 471,4731, 474, 475, 476, 477 et 478.

Les comptes 47x traités dans le présent fascicule sont les suivants :

472. Dépenses à classer et à régulariser

4721. Dépenses payées avant ordonnancement

4722. Dépenses des comptables secondaires à vérifier

4725. Dépenses des régisseurs à vérifier

4728. Autres dépenses à régulariser

473. Recettes et dépenses à transférer

4735. Dépenses à transférer

COMPTE 472. DÉPENSES À CLASSER ET À RÉGULARISER**COMPTE 4721. DÉPENSES PAYÉES AVANT ORDONNANCEMENT****Technique comptable****Règlement des dépenses**

Débit 4721. Dépenses payées avant ordonnancement

Débit du compte de TVA déductible concerné

Crédit compte de disponibilités

Émission de la demande de paiement au nom de l'agent comptable

Débit d'un compte de charges ou exceptionnellement d'un compte de classe 2

Crédit 4721. Dépenses payées avant ordonnancement

COMPTE 4722. DÉPENSES DES COMPTABLES SECONDAIRES À VÉRIFIER**Technique comptable****Comptabilisation des opérations transmises par les comptables secondaires**

Débit 4722. Dépenses des comptables secondaires à vérifier

Crédit 181. Comptes de liaison des établissements

Centralisation comptable après vérification

Débit d'un compte de tiers, pour les dépenses ordonnancées au cours de la période d'inventaire,
 Ou Débit d'un compte de charges par nature et du compte de TVA déductible le cas échéant, pour les opérations ordonnancées au cours de l'exercice
 Crédit 4722 Dépenses des comptes secondaires à vérifier

COMPTE 4725 DÉPENSES DES RÉGISSEURS À VÉRIFIER**Technique comptable****Comptabilisation des dépenses transmises par les régisseurs**

Débit 4725. Dépenses des régisseurs à vérifier
 Crédit 543. Régies d'avances

Émission des ordres de dépenses

Débit d'un compte de tiers, pour les dépenses ordonnancées au cours de la période d'inventaire,
 Ou Débit d'un compte de charges par nature et du compte de TVA déductible le cas échéant, pour les dépenses ordonnancées au cours de l'exercice
 Crédit 4725. Dépenses des régisseurs à vérifier

COMPTE 4728. AUTRES DÉPENSES À RÉGULARISER

Ce compte fonctionne comme le compte 4721, sauf pour les cas de dépenses dont le règlement est différé par suite d'erreur ou d'insuffisance de justifications.

Technique comptable**Comptabilisation des dépenses dont le règlement est différé par suite d'erreur ou d'insuffisance de justifications**

Débit compte de tiers intéressé
 Ou Débit d'un compte de charges ou d'immobilisation par nature et du compte de TVA déductible le cas échéant
 Crédit 4728. Autres dépenses à régulariser

Règlement après régularisation

Débit 4728. Autres dépenses à régulariser
 Crédit compte de disponibilités

COMPTE 473. RECETTES ET DÉPENSES À TRANSFÉRER**COMPTE 4735. DÉPENSES À TRANSFÉRER**

Ce compte est utilisé pour retracer provisoirement dans les écritures de l'organisme les dépenses que l'agent comptable exécute pour le compte d'autres organismes, dans la comptabilité desquels elles doivent être imputées définitivement.

Technique comptable**Paiement de sommes pour le compte d'autres organismes**

Débit 4735. Dépenses à transférer
 Crédit compte de classe 5

Transfert et récupération des dépenses réalisées pour le compte d'autres organismes

Débit compte de classe 5
 Crédit 4735. Dépenses à transférer

COMPTE 48 – COMPTES DE REGULARISATION

Les comptes de régularisation sont des comptes utilisés pour répartir les charges et les produits dans le temps de manière à rattacher à un exercice déterminé toutes les charges et tous les produits le concernant effectivement et ceux-là seulement. Entrent dans cette catégorie de comptes, le compte de répartition des frais d'émission des emprunts.

On trouve également à l'intérieur de cette subdivision les comptes de charges et de produits constatés d'avance.

Les comptes 481 « Charges à répartir sur plusieurs exercices », 486 « Charges constatées d'avance » et 4877 « Comptes de répartition périodique des charges et des produits - Produits » sont présentés dans le fascicule relatif aux créances de l'actif circulant (norme 9), ainsi que le compte 489 « Quotas d'émission alloués par l'État » explicité dans le fascicule relatif aux quotas de gaz à effet de serre de la norme 21.

COMPTE 487. PRODUITS CONSTATÉS D'AVANCE

Le compte 487 enregistre le montant des produits comptabilisés dans l'exercice, mais concernant des exercices ultérieurs.

En effet, si les comptes de la classe 7 enregistrent tous les produits au fur et à mesure de leur naissance, certains d'entre eux sont imputables à des exercices ultérieurs. Il s'agit des produits perçus ou comptabilisés avant que les prestations ou les fournitures les justifiant aient été effectuées ou fournies. Pour rétablir le résultat de l'exercice, les produits de l'exercice suivant sont transférés au compte 487 par le débit du compte intéressé de la classe 7.

À l'ouverture de l'exercice suivant, cette écriture est contre-passée.

Technique comptable

En fin d'exercice N, transfert des produits constatés d'avance, au vu d'un ordre d'annulation ou de réduction de recettes

Débit compte de produit par nature intéressé

Crédit 487. Produits constatés d'avance

A l'ouverture de l'exercice suivant, contre-passation

Débit 487. Produits constatés d'avance

Crédit compte de produit par nature intéressé

Un autre procédé de comptabilisation consiste, lors de l'enregistrement initial de l'ordre de recette au cours de l'exercice N, à affecter directement au compte 487 la quote-part des produits se rapportant à un exercice ultérieur.

En cas de besoin, le compte 487 peut être subdivisé conformément à la nomenclature de la classe 7.

COMPTE 488. COMPTES DE RÉPARTITION PÉRIODIQUE DES CHARGES ET DES PRODUITS**COMPTE 4886. CHARGES**

Spécificité des EPIC

Ce compte n'est ouvert que pour les EPIC.

Le compte 488 enregistre les charges et les produits dont le montant peut être connu ou fixé d'avance avec une précision suffisante et qu'on décide de répartir par fractions égales entre les périodes comptables de l'exercice. Il s'agit du système de l'abonnement. En cours d'exercice, l'abonnement est modifié, s'il y a lieu, en plus ou en moins, de manière que le total des sommes inscrites au débit ou au crédit des comptes intéressés des classes 6 ou 7 soit égal, en fin d'exercice, au montant effectif de la charge ou du produit.

Le compte 488 est soldé en fin d'exercice.

Concernant les charges, il peut s'agir par exemple des impôts, loyers, primes d'assurance, contrats courants d'entretien, amortissements, congés payés.

Le compte 488 se subdivise comme suit :

4886. Charges

4887. Produits (*voir le fascicule relatif aux créances de l'actif circulant*)

Technique comptable**Exercice N****Pour chaque période, calcul de la fraction des charges abonnées (estimation)**

Débit subdivision intéressée de la classe 6

Crédit 4886. Compte de répartition périodique - Charges

En cours d'exercice, pour le montant réel des frais

Débit 4886. Compte de répartition périodique - Charges

Crédit compte de classe 4 intéressé

Puis lors du paiement

Débit compte de classe 4 intéressé

Crédit classe 5

En fin d'exercice N, régularisation de l'abonnement pour la différence entre les frais réels et les frais abonnés

Si le montant dû est supérieur à l'estimation

Débit subdivision intéressée de la classe 6 ayant supporté la dépense

Crédit 4886 Compte de répartition périodique – Charges

Si le montant dû est inférieur à l'estimation

Débit 4886 Compte de répartition périodique – Charges

Crédit subdivision intéressée de la classe 6 ayant supporté la dépense

En fin d'exercice, le compte de charges concerné enregistre bien le montant effectif de la charge et le compte 4886 est soldé.

COMPTE 49. DÉPRÉCIATION DES COMPTES DE TIERS

Les commentaires du compte 49 sont développés dans le fascicule relatif à la norme Créances de l'actif circulant, hormis le compte 495 dont le développement est rattaché au fascicule relatif aux immobilisations financières (norme 7).

FASCICULE N° 13 : ENGAGEMENTS À MENTIONNER DANS L'ANNEXE (CF. NORME 13)

Le bilan d'une entité comprend l'ensemble des éléments actifs et passifs résultant des opérations réalisées à la date de clôture. Il tient compte également, par le biais des provisions, de certaines opérations non encore dénouées mais ayant généré une obligation à l'égard d'un tiers à cette même date. L'obligation envers le tiers est certaine, mais le montant ou l'échéance du passif n'est pas fixé de façon précise.

D'autres opérations non encore traduites en comptabilité générale peuvent avoir une influence sur l'appréciation de la situation financière de l'organisme. Il s'agit notamment des engagements donnés, mentionnés dans l'annexe, qui répondent à la définition des passifs éventuels. Ils consistent :

- soit en une obligation **potentielle** de l'organisme à l'égard de tiers résultant d'événements dont l'existence sera confirmée par la survenance ou non d'un ou plusieurs événements futurs qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'organisme ;
- soit en une obligation de l'organisme à l'égard d'un tiers dont il n'est **pas probable ou certain** qu'elle provoquera une sortie de ressource nécessaire à l'extinction de l'obligation.

Dès lors qu'un engagement est significatif, il doit être mentionné en annexe. Une information est significative si son omission ou son inexactitude est susceptible d'influencer l'appréciation des décisions prises par les utilisateurs des comptes.

SECTION 1 : CATÉGORIE D'ENGAGEMENTS

La présentation des engagements à mentionner dans l'annexe (ou engagement hors bilan) doit s'attacher à donner une information pertinente, conforme aux principes généraux de la comptabilité et particulièrement à celui de l'image fidèle du patrimoine.

La norme 13 propose des catégories d'engagements. Celles-ci ne constituent pas une liste fermée et exhaustive car il appartient à chaque organisme de présenter les catégories d'engagements qui permettent d'éclairer au mieux le lecteur des états financiers sur la situation de l'organisme. Les catégories d'engagements présentées infra le sont donc à titre indicatif. Cette liste constitue une aide pour les organismes afin de classer les engagements hors bilan (EHB) devant être présentés dans leurs états financiers.

En outre, les organismes sont amenés à recevoir des engagements. Les mêmes principes de délimitation du champ d'application et des règles et procédures d'enregistrement seront retenus, qu'il s'agisse des engagements donnés ou reçus.

SOUS SECTION 1 : ENGAGEMENTS DE TYPE FINANCIER OU CONTRACTUEL ACCORDÉS PAR L'ORGANISME

Les engagements de type financier ou contractuel se caractérisent par l'existence de documents contractuels ou juridiques liant l'organisme à un tiers.

Les engagements accordés en matière de garantie de dettes

Engagement donné : garantie donnée par l'organisme à un créancier afin de prévenir l'éventuelle défaillance de son débiteur (le créancier et le débiteur sont des entités indépendantes (tiers) par rapport à l'organisme). En cas de défaillance du débiteur, l'organisme s'engage à rembourser la dette au créancier.

La dette garantie englobe les engagements envers toutes les entités qui bénéficient de la garantie de l'organisme dans l'hypothèse éventuelle d'une défaillance du débiteur véritable. La garantie donnée doit être autorisée explicitement dans le statut de l'organisme ou prévue par la réglementation en vigueur.

Engagement reçu : garantie reçue par l'organisme en cas d'insolvabilité d'un tiers ou de mise en cause de la responsabilité du tiers. En cas de défaillance de son débiteur, l'organisme peut mettre en cause un autre tiers afin de rembourser sa créance.

Illustration 1 :

NB : Il est convenu que la garantie en cause dans cette illustration est considérée comme significative pour l'organisme A.

Au cours de l'exercice N, l'organisme A accorde une caution à la banque sur certains emprunts de l'entité B (l'organisme A accorde ainsi une garantie à l'organisme B par rapport à son créancier : la banque). A la date de clôture des comptes de l'exercice N, la situation financière de l'entité B est saine. La signature de l'acte de caution est le fait générateur de l'obligation juridique.

La situation financière de l'organisme B n'implique aucune sortie de ressource probable. De ce fait, aucune provision n'est constituée dans les comptes de l'organisme A. Toutefois, il mentionnera, en annexe, l'engagement donné.

En N+2, la situation financière de l'organisme B se détériore et, à la date de clôture des comptes, l'organisme A apprend que l'organisme B est déclaré en redressement judiciaire. La sortie de ressources devient probable. Elle est sans contrepartie pour l'organisme A. Dans cette hypothèse, l'organisme A ne mentionnera plus d'engagement hors bilan dans son annexe mais comptabilisera une provision pour le montant du paiement probable non minoré des possibilités ultérieures de recouvrement.

Les garanties liées à des missions d'intérêt général

L'organisme s'engage à couvrir l'éventuel risque de perte pour un tiers dans le cadre de la réalisation des missions d'intérêt général qui lui sont dévolues. La garantie donnée doit être autorisée explicitement dans le statut de l'organisme ou prévue par la réglementation en vigueur.

Les garanties de passifs*Opérations de cession et de restructuration*

En cas de cession d'entreprise, une garantie de passif est constituée, l'acheteur étant potentiellement en situation de risque quant au bien-fondé de sa décision d'investissement. Il peut alors, pour limiter ce risque, demander au vendeur une garantie de passif. Ainsi, en cas de cession d'une société à un investisseur, personne privée, l'organisme peut donner des garanties sous forme d'ajustement futur à la baisse du prix de vente si par exemple, après usage, la valeur des immeubles de la société vendue était inférieure à celle estimée lors de la cession.

Les garanties liées à la mise en œuvre de structure spécifique

Il s'agit de garanties accordées à des structures dites entités ad hoc créées spécifiquement pour gérer une opération ou un groupe d'opérations similaires pour le compte de l'organisme, et dont l'activité est exercée par la mise à disposition d'actifs, de biens et services ou de capitaux.

Autres types de garantie

L'aval : engagement pris par l'entité de payer à l'échéance une lettre de change, un billet à ordre (éventuellement un chèque) à la place du porteur, généralement le tireur, pour tout ou partie de son montant. Le montant garanti doit être porté en annexe.

Le cautionnement, contrat par lequel un tiers, appelé caution, promet à un créancier de le payer si le débiteur n'exécute pas son obligation. En pratique le cautionnement consiste souvent en un dépôt d'une somme d'argent ou de valeurs fait par une entité en vue de garantir la réalisation d'une obligation. Ce mode de cautionnement apparaît au bilan (compte 275). Dans ce cas, une information dédiée à ce poste du bilan sera présentée en annexe. Dans le cas où le cautionnement n'apparaît pas via un compte dédié du bilan, l'annexe présentera une information sur le montant garanti.

Les engagements financiers de l'organisme*Contrat de cofinancement*

Il s'agit des engagements de financement de l'organisme vis-à-vis de tiers dans le cadre d'un contrat à long terme. L'opération financée ainsi que les tiers, partenaires de l'organisme dans l'exécution de ce contrat, donnent lieu à une information en annexe. L'organisme rend compte du degré d'avancement du contrat en présentant les montants bruts dus par le tiers ainsi que les montants bruts dus au tiers. Ces passifs, éventuels correspondent au financement prévisionnel restant à payer par l'organisme.

Crédit bail :

Un engagement hors bilan sera mentionné pour le montant total des redevances restant à supporter en exécution des obligations stipulées dans les différents contrats de crédit-bail, en distinguant les opérations de crédit-bail mobilier de celles de crédit-bail immobilier.

Autres engagements financiers significatifs :

Pour les organismes soumis à la comptabilité budgétaire, un engagement donné sera mentionné en annexe pour le montant des autorisations d'engagements qui n'auront pas donné lieu à certification du service fait par l'ordonnateur. Les effets escomptés non échus constituent également un engagement financier à mentionner en annexe.

SOUS SECTION 2 : ENGAGEMENT DÉCOULANT DE LA MISSION DE RÉGULATEUR ÉCONOMIQUE ET FINANCIER

Dans le cadre de sa mission de régulateur économique et financier, l'organisme peut verser des aides sociales et économiques à un ou plusieurs bénéficiaires dans le cadre d'un dispositif d'intervention.

Le critère de rattachement des charges à l'exercice est le service fait. Pour les charges d'intervention, le service fait correspond à la réalisation, sur la période se rattachant à l'exercice, de l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution ou au maintien du droit du bénéficiaire.

En fin d'exercice, l'organisme peut être amené à constater un engagement en cas d'obligation potentielle issue des dispositifs d'intervention pour compte propre (cf. instruction BOFIP-GCP-15-0004 du 06/07/2015 relative aux modalités de comptabilisation des dispositifs d'intervention).

Ainsi, lorsque l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit du bénéficiaire n'est pas réalisé à la date de clôture ou que ce droit nécessite d'être renouvelé pour les périodes postérieures à l'exercice clos (exemple, dispositifs soumis à condition de ressources du bénéficiaire, devant être confirmées annuellement), les engagements postérieurs à la période constituent des obligations potentielles de l'organisme. Ce passif éventuel est mentionné en annexe de ses états financiers.

NB : Il est convenu que les opérations décrites dans ces illustrations sont considérées comme significatives pour l'organisme A.

Illustration 2 :

Un organisme A a pour mission la préservation de l'environnement. Pour cela, il dispose de fonds pour financer des investissements réalisés par des entreprises qui souhaitent renouveler leurs matériels. L'organisme choisit les bénéficiaires en fonction de critères, liés à la préservation de l'environnement, qu'il a lui-même fixés. Ce dispositif correspond à une dépense d'intervention pour compte propre, l'organisme ayant une marge de manœuvre dans la décision d'attribution de l'aide.

Une entreprise B dépose une demande de subvention en octobre N. L'organisme A, après traitement de son dossier, lui attribue une aide pour financer son investissement en novembre N. La notification de décision établie par l'organisme A en décembre N conditionne l'attribution définitive de la subvention à la réalisation effective de l'investissement.

Au 31 décembre N, l'entreprise B n'a pas encore justifié de son investissement à l'organisme A, faute de l'avoir initié.

Toutes les conditions d'attribution de la subvention n'étant pas remplies, il est donc considéré que le « service fait » associé à l'attribution de la subvention n'est pas réalisé. L'obligation de l'organisme A vis-à-vis de l'entreprise B n'est donc que potentielle : à ce titre, elle doit être mentionnée en engagement hors bilan dans l'annexe des états financiers.

Illustration 3 :

Ce second exemple a pour but de montrer les différences de nature entre les charges à payer, les provisions et les engagements hors bilan relevant des dispositifs d'intervention.

Un organisme C verse des aides scolaires n compte propre sous condition d'assiduité (vérifications effectuées à chaque fin de trimestre) des élèves. Un dossier de demande pour l'année scolaire N/N+1 est déposé le 01/12/N. Le 15/12/N, l'organisme émet la notification d'attribution couvrant l'ensemble de l'année scolaire sous condition d'assiduité.

Au 31/12/N, toutes les conditions sont remplies pour la partie de l'année scolaire N. A défaut d'une comptabilisation préalable, une charge à payer pour la période de septembre à décembre N doit être comptabilisée par l'agent comptable pour le montant correspondant.

A la date de clôture des comptes N, les conditions d'assiduité de N+1 ne peuvent pas être réalisées. Aucun passif se rattachant à N ne sera comptabilisé pour la quote-part d'aide qui devra être versée en N+1. L'obligation sera considérée comme potentielle et un engagement hors bilan sera constaté pour ce montant restant à verser.

Par ailleurs, l'organisme C constate tous les ans des demandes remises en retard. Ces demandes sont prises en considération par l'organisme et des rappels se rattachant à N sont versés durant l'année N+1.

L'organisme est en mesure d'estimer, de manière suffisamment fiable (statistique sur les 3 dernières années), le montant moyen des demandes d'aides en retard en date du 31/12/N. L'obligation sera considérée comme probable, l'échéance du paiement étant incertaine. Une provision pour charge sera comptabilisée par l'agent comptable à hauteur de l'estimation.

SOUS SECTION 3 : ENGAGEMENT DÉCOULANT DE LA MISE EN JEU DE LA RESPONSABILITÉ DE L'ORGANISME FAISANT L'OBJET DE LITIGES AVÉRÉS ET ENGAGEMENT RÉSULTANT DES OBLIGATIONS RECONNUES POUR LESQUELS LES CONDITIONS DE COMPTABILISATION DES PROVISIONS POUR RISQUES NE SONT PAS RÉUNIES

Pour mémoire, des passifs non financiers doivent être comptabilisés lorsque les trois conditions cumulatives suivantes sont remplies :

- il existe une obligation de l'organisme vis-à-vis de tiers se rattachant à l'exercice clos ou à un exercice antérieur ;
- il est certain ou probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire pour éteindre l'obligation vis-à-vis du tiers;
- le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.

Ainsi, un engagement est mentionné en annexe, au titre des engagements donnés lorsque l'un de ces 3 critères de comptabilisation n'est pas rempli, par exemple :

- en présence d'une obligation qui n'est que potentielle (elle n'existe pas à la clôture des comptes)
- lorsque la sortie de ressources n'est pas probable
- lorsque le montant ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

SOUS SECTION 4 : AVANTAGES ACCORDÉS EN RAISON DU DÉPART À LA RETRAITE

Lorsque des avantages accordés en raison du départ à la retraite ont été votés par l'assemblée délibérante de l'organisme, ils doivent être retracés dans les états financiers. Il peut s'agir d'engagements en matière de pensions, de compléments de retraite, d'indemnité et d'allocations en raison de départ à la retraite ou avantages similaires des membres du personnel propre de l'organisme. Les engagements de retraite et autres avantages similaires des fonctionnaires pris en charge par l'Etat ou ceux pris en charge par d'autres entités font l'objet de dispositions spécifiques, non traitées dans ce fascicule. Ainsi, l'organisme peut :

D. comptabiliser une provision pour charges. La constatation de provisions pour la totalité des engagements à l'égard des membres du personnel actif et retraité, conduisant à une meilleure information financière, est considérée comme une méthode préférentielle.

DI. mentionner ces engagements en annexe

Les organismes qui ont déjà provisionné de telles obligations ne peuvent pas opter pour la mention en annexe des engagements afférents.

SECTION 2 : ÉVALUATION

Le mode d'évaluation d'un engagement dépend des caractéristiques propres à sa catégorie.

SOUS SECTION 1 : ENGAGEMENTS DE TYPE FINANCIER OU CONTRACTUEL ACCORDÉS PAR L'ORGANISME

L'information figure pour le montant total de la garantie accordée dans les documents contractuels ou juridiques liant l'organisme à un tiers.

SOUS SECTION 2 : ENGAGEMENT DÉCOULANT DE LA MISSION DE RÉGULATEUR ÉCONOMIQUE ET FINANCIER

L'évaluation consiste, quand cela est possible, à fournir une estimation.

Elle peut être effectuée en se référant aux conventions, notifications ou décisions d'attributions dont le service fait n'a pas encore été réalisé par le bénéficiaire.

En outre, celle-ci peut être exprimée, éventuellement, par une fourchette de valeur.

SOUS SECTION 3 : ENGAGEMENT DÉCOULANT DE LA MISE EN JEU DE LA RESPONSABILITÉ DE L'ORGANISME FAISANT L'OBJET DE LITIGES AVÉRÉS ET LES ENGAGEMENTS RÉSULTANT DES OBLIGATIONS RECONNUES

Lorsque cela est possible, l'évaluation consiste à fournir soit une estimation à l'intérieur d'une fourchette, soit le montant maximum du risque.

SOUS SECTION 4 : AVANTAGES ACCORDÉS EN RAISON DU DÉPART À LA RETRAITE

Si l'organisme mentionne un engagement au titre des avantages accordés en raison du départ à la retraite, il convient de fournir les hypothèses retenues pour l'évaluation.

SECTION 3 : MODALITÉS D'INSCRIPTION DANS L'ANNEXE

Seuls les engagements de l'organisme qui revêtent un caractère significatif au regard du principe d'importance relative sont de nature à renseigner utilement le lecteur de leurs conséquences éventuelles sur la situation patrimoniale et ainsi être retranscrit dans l'annexe.

L'inscription d'un engagement dans l'annexe fait l'objet d'une description littéraire appropriée. Lorsque l'évaluation peut être faite, la valeur objective et univoque de l'engagement est également mentionnée dans l'annexe. Si l'évaluation ne peut être réalisée de manière fiable, l'engagement doit faire l'objet d'une description littéraire appropriée associée à une fourchette de valeur, lorsque cela est possible.

Un modèle de tableau de présentation des engagements hors bilan est proposé dans le fascicule 1 relatif aux états financiers.

Événements postérieurs à la clôture : maintien de l'engagement initialement mentionné en annexe ou transformation d'un passif éventuel en passif :

Si l'obligation devient certaine à la date d'arrêté définitif des comptes, mais que la sortie de ressources est improbable ou incertaine, les critères de comptabilisation d'un passif ne sont pas satisfaits. L'engagement donné reste un engagement hors bilan de l'organisme (passif éventuel). En revanche, si l'obligation est certaine à la date de clôture des comptes, que la sortie de ressources devient certaine ou probable à la date d'arrêté des comptes et que le montant peut désormais être évalué de manière fiable, alors l'engagement mentionné en annexe à la clôture des comptes devient un passif à comptabiliser au bilan de l'organisme à la date d'arrêté des comptes.

SECTION 4 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES ENGAGEMENTS HORS BILAN.

Afin de faciliter l'élaboration de l'annexe du compte financier en fin d'exercice, il est possible d'effectuer le recensement des engagements hors bilan significatifs au cours de l'exercice comptable. A cet effet, il est possible d'utiliser les comptes spéciaux de classe 8.

80 – ENGAGEMENTS DONNÉS (y compris les fondations universitaires)

801 – Engagements de type financier ou contractuel

8011 – Garanties accordées

8012 – Garanties liées à des missions d'intérêt général

8013 – Garanties de passif

80131 – Opérations de cession et restructuration

80132 – Garanties liées à la mise en œuvre de structure spécifique

80133 – Avals cautions, engagements, autre type de garantie

8014 – Engagements financiers

80141 – Contrats de cofinancement

80142 - Crédit-bail

80143 - Autres engagements financiers

802 – Comptes spécifiques aux fondations universitaires Comptes spécifiques aux fondations universitaires

80275 – Legs acceptés par les organes statutairement compétents

80276 – Legs autorisés par l'organisme de tutelle

80277 – Dons en nature restant à vendre.

803 - Engagements découlant de la mission de régulateur économique et financier

8031 – Transferts aux ménages

8032 - Transferts aux entreprises

8033 - Transferts aux collectivités

8034 - Transferts aux autres entités

804 - Engagements découlant de la mise en enjeu de la responsabilité de l'organisme faisant l'objet de litiges avérés et engagement résultant des obligations reconnues pour lequel les conditions de comptabilisation des provisions pour risques ne sont pas réunies.

805 - Engagements de retraite et assimilés

81 Engagements reçus

809 - Contrepartie des engagements

80 Engagement donnés

Enregistrement d'un engagement donné.

Technique comptable

débit 80* Engagements donnés (à subdiviser en fonction de la catégorie d'engagement).
Crédit 809. Contrepartie des engagements.

81 Engagements reçus

Enregistrement d'un engagement reçu.

Technique comptable

Débit 809. Contrepartie des engagements.
Crédit 81. Engagements reçus.

Les écritures d'engagements donnés et reçus sont contre-passées quand l'engagement concerné répond aux critères de constitution d'un passif ou quand l'obligation potentielle n'existe plus.

Fondations universitaires : Comptabilisation des dons et legs.

Les fondations universitaires sont régies par une [note](#) spécifique qui développe les traitements comptables applicables associés.

Concernant les biens meubles ou immeubles provenant d'une succession, d'un legs ou d'une donation et destinés à être cédés, l'acceptation du bien doit respecter deux étapes :

- 1- l'acceptation par l'organe statutairement compétent (dans les fondations universitaires, il s'agit du conseil de gestion en vertu de l'article 6 du [décret n° 2008-326](#)) et
- 2- l'absence d'opposition du conseil d'administration. Ce dernier a deux mois pour manifester son opposition à la vente de ces biens.

Les biens sont enregistrés hors bilan, en engagements reçus, pour la valeur estimée, nette des charges d'acquisition.

Comptablement, cette double autorisation se traduit de la manière suivante :

Acceptation du legs par le conseil de gestion

Débit 80275 - Legs acceptés par les organes statutairement compétents

Crédit 809 - Contrepartie des engagements

Absence d'opposition du CA

Débit 80276 - Legs autorisés par l'organisme de tutelle

Crédit 80275 - Legs acceptés par les organes statutairement compétents

**FASCICULE N° 14 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES CHANGEMENTS DE MÉTHODES
COMPTABLES, DES CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET DES CORRECTIONS
D'ERREURS (CF. NORME 14)**

Le présent fascicule a pour objet de renforcer la pertinence et la fiabilité des états financiers des organismes et d'assurer la comparabilité des états financiers à la fois dans le temps et avec ceux des autres organismes.

Ainsi ce fascicule précise-t-il les définitions, les traitements à opérer et l'information à fournir dans le cadre de changements de méthodes comptables, de changements d'estimations comptables et de corrections d'erreurs.

SECTION 1 : CHAMP D'APPLICATION

Ce fascicule s'applique aux traitements à opérer et à l'information à fournir concernant les changements de méthodes comptables (Cf. Section 2), les changements d'estimations comptables (Cf. Section 3) et les corrections d'erreurs (Cf. Section 4) pour les organismes publics.

Les dispositions développées ci-après précisent les impacts pour chaque type de changement comptable, en distinguant notamment :

- l'évaluation de cet impact, qui est déterminée de façon rétrospective ou prospective ;
- les modalités de comptabilisation de l'impact en situation nette et/ou en résultat ;
- les retraitements éventuels à opérer au titre de l'information financière comparative ;
- l'information à mentionner en annexe.

SECTION 2 : CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES

SOUS-SECTION 1 : DÉFINITION DES MÉTHODES COMPTABLES

Les méthodes comptables sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par les organismes lors de l'établissement et de la présentation de leurs états financiers.

Ces méthodes comptables permettent d'établir et de présenter des états financiers contenant des informations pertinentes et fiables sur les opérations et les événements auxquels elles s'appliquent.

A. Cas de l'absence de méthodes comptables

En l'absence d'une méthode comptable spécifiquement applicable à une opération ou un événement, l'organisme doit faire usage de jugement pour développer et appliquer une méthode permettant d'obtenir des informations comptables conformes aux principes généralement admis.

Pour ce faire, l'organisme doit faire référence aux sources suivantes, énumérées par ordre d'importance décroissant, et considérer leur possibilité d'application :

- les dispositions normatives applicables à l'organisme et traitant de questions similaires ou liées (cf. le recueil des normes comptables des organismes) ;
- les définitions, les critères de comptabilisation et d'évaluation des actifs, des passifs, des produits et des charges énoncés dans le référentiel comptable, le cadre réglementaire ou législatif qui lui est applicable et, si nécessaire, dans les référentiels en constituant les références privilégiées (en particulier, le recueil des normes comptables de l'État et le PCG).

B. Cohérence des méthodes comptables

Dans le cas où le référentiel comptable permet, pour une catégorie d'éléments, l'application de méthodes comptables différentes, l'organisme choisit la méthode comptable la plus pertinente et l'applique de manière cohérente et permanente à cette catégorie. Ce choix de méthode est présenté en annexe. En cas de changement de méthode, l'annexe présentera les éléments explicitant les raisons du changement ainsi que ses effets.

SOUS-SECTION 2 : DISPOSITIONS RELATIVES AUX CHANGEMENTS DE METHODES COMPTABLES

A. Application d'un changement de méthodes comptables

Conformément au principe de permanence des méthodes, les utilisateurs d'états financiers doivent être en mesure de les comparer dans le temps. Les mêmes méthodes comptables sont donc appliquées au sein de chaque exercice et d'un exercice à l'autre.

Un organisme ne doit changer de méthode comptable que dans les deux cas suivants :

- changement imposé par une norme ou tout texte réglementaire applicable à l'organisme ;
- changement permettant de fournir des informations plus fiables et plus pertinentes tant sur le résultat, que sur le patrimoine et la situation financière de l'organisme.

Les éléments suivants peuvent, par exemple, donner lieu à un changement de méthode comptable :

- les indemnités de départ ou de compléments de retraite contractualisés par l'organisme avec ses salariés : comptabilisation en provision (méthode préférentielle⁵⁸) ou inscription en annexe ;
- l'évaluation des stocks : coût moyen pondéré ou premier entré / premier sorti ;
- les charges financières : possibilité de prise en compte des intérêts d'emprunts dans le coût de l'immobilisation produite par l'organisme ou de certains stocks.

En revanche, ne constituent pas des changements de méthodes comptables :

- l'application d'une méthode comptable à des opérations ou événements différents en substance (cf. nature différente) de ceux survenus précédemment ;
- l'application d'une nouvelle méthode comptable à des opérations ou autres événements qui ne se produisaient pas auparavant ou qui n'étaient pas significatifs.

B. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative**I. Règle générale**

Un changement de méthode comptable est appliqué de manière rétrospective, c'est-à-dire comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée.

Le changement de méthode comptable prend effet dans l'exercice au cours duquel il a été adopté. Ainsi, le solde d'ouverture de cet exercice doit être ajusté, pour les éléments concernés de l'actif, du passif et de la situation nette, de l'effet de la nouvelle méthode comptable, comme si celle-ci avait toujours été appliquée.

Cet ajustement à l'ouverture de l'exercice d'application du changement de méthode comptable doit être imputé en report à nouveau. Néanmoins, pour les organismes soumis à l'impôt sur les sociétés, l'impact du changement de méthode comptable pourra être constaté dans le compte de résultat de l'exercice de mise en œuvre du changement.

Par ailleurs, pour fournir une information comparative, les données de l'exercice qui précèdent l'exercice de première application de la nouvelle méthode comptable sont également retraitées de manière extra-comptable et cette information est communiquée en annexe.

Ainsi, les utilisateurs des états financiers pourront comparer les deux exercices dont les données auront été retraitées par application des mêmes méthodes comptables. L'ensemble des éléments concernés par le changement doit être ajusté comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée, que ce soit les éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat.

II. Limites à l'application de la règle générale

S'il est impraticable⁵⁹ de déterminer les effets du changement sur les éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat pour un ou plusieurs des exercices présentés dans les états financiers, la nouvelle méthode comptable est appliquée au début du premier exercice pour lequel l'application rétrospective est praticable, qui peut être l'exercice en cours.

S'il est impraticable de déterminer les effets du changement sur les éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat pour tous les exercices antérieurs, la nouvelle méthode comptable est appliquée de manière prospective à partir du début de l'exercice au cours duquel les effets du changement peuvent être calculés et ne tient donc pas compte de l'ajustement cumulé des actifs, passifs et de la situation nette découlant d'opérations ou événements antérieurs à cette date. A ce titre, aucune information comparative retraitée n'est fournie dans les états financiers.

L'annexe présente les raisons de cette impraticabilité (totale ou partielle).

⁵⁸ Il est impossible d'appliquer une autre méthode si l'organisme applique déjà la méthode préférentielle de comptabilisation.

⁵⁹ Le concept « d'impraticabilité » est développé à la section 5 de la présente instruction.

III. Existence de dispositions spécifiques

Lorsque le changement de méthode comptable résulte de la première application d'un texte, si des dispositions spécifiques ont été prévues, le changement de méthode comptable est effectué conformément à ces dispositions spécifiques. Il peut s'agir notamment de dispositions transitoires d'application.

Lorsqu'un changement de méthode comptable a conduit à comptabiliser des provisions sans passer par le compte de résultat, la partie reprise de ces provisions qui n'a pas trouvé sa justification se fait directement par les capitaux propres.

C. Information en annexe

Lorsqu'un changement de méthode comptable est effectué par l'organisme, celui-ci mentionne les informations suivantes :

- la nature du changement de méthode comptable ;
- pour l'exercice en cours et pour chaque exercice antérieur présenté, dans la mesure du possible, le montant de l'ajustement pour chaque poste des états financiers qui a été affecté par le changement ;
- le montant de l'ajustement relatif aux exercices antérieurs aux exercices présentés, dans la mesure du possible.

Lorsqu'un changement est imposé par un texte applicable à l'organisme, celui-ci indique en outre les informations suivantes :

- le texte imposant le changement ;
- le cas échéant, le fait que le changement de méthodes comptables est mis en œuvre conformément à des dispositions spécifiques, ainsi que leur description.

Lorsqu'un changement est décidé par l'organisme, celui-ci rappelle les raisons pour lesquelles l'application de la nouvelle méthode comptable fournit des informations plus fiables et plus pertinentes.

Si l'application rétrospective est impraticable pour un ou plusieurs exercices présentés dans l'information comparative ou pour des exercices antérieurs aux exercices présentés, l'organisme indique les circonstances qui ont mené à cette situation et la date de début de l'application du changement de méthode comptable.

Les états financiers des exercices ultérieurs ne reprendront pas ces éléments.

D. Synthèse

Changements de méthodes comptables	
Évaluation	<p>Incidence rétrospective : Oui => l'effet après impôt de la nouvelle méthode est calculé comme si la méthode avait toujours été appliquée.</p> <p>Incidence prospective : Non, sauf si impossibilité d'estimer l'effet à l'ouverture de l'exercice.</p>
Comptabilisation	<p>Impact sur la situation nette : Oui => Impact du changement à l'ouverture de l'exercice imputé sur le report à nouveau (compte 11x), après effet de l'impôt.</p> <p>Impact sur le compte de résultat : Non, sauf impact fiscal.</p>
Information comparative retraitée	<p>Oui : Présentation « en pro-forma » du bilan et du compte de résultat retraité et information en annexe des postes concernés du bilan et du compte de résultat des exercices courant et précédent avec la nouvelle méthode, comme si elle avait été déjà appliquée.</p>
Information en annexe	<p>Justification de ce changement. Présentation des effets sur le résultat et la situation nette des 'exercices courant et précédent si application rétrospective, et seulement sur le résultat de l'exercice courant si application prospective.</p>

E. Illustrations

Deux exemples sont présentés en annexe 1.

SECTION 3 : CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES

SOUS-SECTION 1 : DÉFINITION DES ESTIMATIONS COMPTABLES

En raison des incertitudes inhérentes à l'activité économique ou aux modalités de l'action publique, de nombreux éléments des états financiers ne peuvent pas être évalués avec précision et font l'objet d'une estimation, celle-ci impliquant des jugements fondés sur les dernières informations fiables disponibles.

SOUS-SECTION 2 : DISPOSITIONS RELATIVES AUX CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES

A. Application d'un changement d'estimation comptable

Une estimation peut devoir être révisée en cas de changements des circonstances dans lesquelles elle était fondée ou suite à l'obtention de nouvelles informations ou par l'effet d'un surcroît d'expérience. C'est pourquoi un changement d'estimation comptable est un ajustement de la valeur comptable d'un actif ou d'un passif, ou du montant de la consommation périodique d'un actif, résultant de l'évaluation de la situation actuelle des éléments d'actif et de passif et des avantages et obligations futurs attendus qui y sont associés. Les changements d'estimations comptables résultent en effet d'informations nouvelles ou de nouveaux développements et, par conséquent, ne sont pas des corrections d'erreurs.

Par exemple, toute modification significative des conditions d'utilisation d'un bien justifie la révision du plan d'amortissement en cours d'exécution. Il peut s'agir d'une modification de la durée ou du rythme d'utilisation, mais également d'une modification de la base amortissable, notamment suite à la prise en compte d'une dépréciation. Ces révisions du plan d'amortissement s'analysent comme des changements d'estimation qui n'ont d'effet que sur l'exercice en cours et les exercices ultérieurs.

Par ailleurs, l'application des méthodes et principes comptables repose sur des modalités pratiques choisies par l'organisme. Ces modalités d'application peuvent, dans le cadre d'une même méthode ou d'un même principe, différer d'un organisme à l'autre ou, pour un même organisme, dans le temps.

Les différences et évolutions dans les modalités d'application sont normales et assimilables, dans leur nature, aux changements d'estimations comptables.

Lorsqu'il est difficile d'opérer la distinction entre changement de méthode comptable et changement d'estimation comptable, le changement est traité comme un changement d'estimation comptable.

B. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative

Par nature, un changement d'estimation comptable n'a d'effet que sur l'exercice en cours et les exercices futurs. La modification ne peut être que prospective. L'incidence du changement correspondant à l'exercice en cours est enregistrée dans les comptes de l'exercice⁶⁰.

L'application prospective de l'effet d'un changement d'estimation comptable signifie que celui-ci est appliqué aux opérations et événements à compter de la date à laquelle il est mis en œuvre, c'est-à-dire sur l'exercice en cours et sur les exercices ultérieurs, si ceux-ci sont également affectés par le changement.

C. Information en annexe

L'organisme fournit des informations sur la nature et le montant de tout changement d'estimation comptable ayant une incidence sur l'exercice en cours ou dont il est prévu qu'il aura une incidence sur des exercices ultérieurs, sauf lorsqu'il est impraticable d'estimer l'incidence sur les exercices futurs.

Si le montant de l'incidence sur les exercices ultérieurs n'est pas indiqué parce que l'estimation est impraticable, cette situation est mentionnée en annexe.

D. Synthèse

Changements d'estimations comptables	
Evaluation	Incidence rétrospective : Non Incidence prospective : Oui => Il ne peut y avoir de modifications qu'au titre de l'exercice en cours et des exercices futurs.
Comptabilisation	Impact sur la situation nette : Non Impact sur le compte de résultat : Oui
Information comparative retraitée	Non
Information en annexe	Présentation et justification des changements d'estimations comptables en annexe.

E. Illustrations

Deux exemples sont présentés en annexe 2.

⁶⁰ Les changements d'estimation peuvent avoir un effet sur différentes lignes du compte de résultat et du bilan.

SECTION 4 : CORRECTIONS D'ERREURS

SOUS-SECTION 1 : DÉFINITION DES ERREURS

Une erreur est une omission ou une inexactitude des états financiers de l'organisme portant sur un ou plusieurs exercices antérieurs et qui résultent de la non-utilisation ou de l'utilisation erronée d'informations fiables :

- qui étaient disponibles lorsque la publication des états financiers de ces exercices a été effectuée ;
- dont on pouvait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles aient été obtenues et prises en considération pour la préparation et la présentation de ces états financiers.

Des erreurs peuvent survenir à l'occasion de la comptabilisation, de l'évaluation, de la présentation ou de la fourniture d'informations sur des éléments des états financiers. Parmi ces erreurs, figurent les effets d'erreurs de calcul, les erreurs dans l'application des méthodes comptables, les négligences et les mauvaises interprétations des faits.

SOUS-SECTION 2 : DISPOSITIONS RELATIVES AUX CORRECTIONS D'ERREURS

A. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative

I. Règle générale

Une erreur d'un exercice antérieur est corrigée de manière rétrospective. La correction d'une erreur d'un exercice antérieur n'impacte pas le résultat de l'exercice au cours duquel l'erreur a été découverte. Néanmoins, l'erreur est corrigée dans l'exercice au cours de laquelle elle a été découverte. Ainsi, le solde d'ouverture de cet exercice doit être ajusté pour les éléments concernés de l'actif, du passif et de la situation nette de l'effet de la correction d'erreur sur les exercices antérieurs.

Cet ajustement à l'ouverture de l'exercice au cours duquel la correction est réalisée doit être imputé en report à nouveau. Néanmoins, pour les organismes soumis à l'impôt sur les sociétés, l'impact de la correction d'erreur pourra être constaté dans le compte de résultat de l'exercice au cours duquel la correction intervient (cf. § II ci-dessous).

Par ailleurs, pour fournir une information comparative dans les états financiers, les données de l'exercice qui précèdent l'exercice de réalisation de la correction d'erreur sont également retraitées de manière extra-comptable. Ainsi, les utilisateurs des états financiers pourront comparer les deux exercices dont les données auront été corrigées de l'erreur. L'ensemble des éléments concernés par la correction d'erreur doit être ajusté comme si l'erreur n'avait jamais été commise, que ce soit les éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat.

II. Cas particulier des activités assujetties à l'impôt

Lorsque la correction d'erreur porte sur une activité soumise à l'impôt, cette correction, calculée de manière rétrospective, est comptabilisée dans le résultat de l'exercice au cours duquel elle est constatée.

L'incidence, après impôt, des corrections d'erreurs significatives est présentée sur une ligne séparée du compte de résultat, sauf lorsqu'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres.

III. Limites à l'application du traitement rétrospectif

Une erreur d'un exercice antérieur est corrigée par traitement rétrospectif, sauf dans la mesure où il est impraticable de déterminer les effets spécifiquement liés à l'exercice ou l'effet cumulé de l'erreur.

S'il est impraticable⁶¹ de déterminer les effets d'une erreur sur les éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat pour un ou plusieurs des exercices présentés, l'erreur est retraitée au début du premier exercice pour lequel un retraitement rétrospectif est praticable, qui peut être l'exercice en cours.

S'il est impraticable de déterminer les effets d'une erreur sur les éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat pour tous les exercices antérieurs, l'erreur est corrigée de manière prospective à partir du début de l'exercice au cours duquel les effets de la correction d'erreur peuvent être calculés et ne tient donc pas compte de l'ajustement cumulé des actifs, passifs et de la situation nette découlant d'opérations ou événements antérieurs à cette date.

⁶¹ Le concept « d'impraticabilité » est développé à la section 5 de la présente instruction.

B. Information en annexe

Lorsqu'une correction d'erreur est effectuée par l'organisme, celui-ci mentionne les informations suivantes :

- la nature de l'erreur d'un exercice antérieur ;
- pour chaque exercice antérieur présenté, dans la mesure du possible, le montant de la correction pour chaque poste concerné des états financiers ;
- le montant de la correction au début du premier exercice présenté.

Si le retraitement rétrospectif est impraticable pour un exercice antérieur spécifique, les circonstances qui ont mené à cette situation et une description de la manière et de la date à partir de laquelle l'erreur a été corrigée sont indiquées.

Les états financiers des exercices ultérieurs ne reprendront pas ces éléments.

C. Synthèse

Corrections d'erreurs	
Évaluation	<p>Incidence rétrospective : Oui => De par leur nature, concerne obligatoirement la comptabilisation d'opérations passées.</p> <p>Incidence prospective : Non</p>
Comptabilisation	<p>Impact sur la situation nette : 2 cas à distinguer :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Oui selon la règle générale : => Impact de la correction d'erreur à l'ouverture de l'exercice imputé sur le report à nouveau (compte 11x). - Non dans le cas particulier où la correction d'erreur porte sur une activité assujettie à l'impôt (cf. infra). <p>Impact sur le compte de résultat : Non sauf si la correction d'erreur porte sur une activité assujettie à l'impôt : => Impact dans le compte de résultat de l'exercice au cours duquel l'erreur est constatée, sauf celle-ci concerne une écriture qui a impacté la situation nette. => L'incidence de ces corrections, après impôt, est indiquée sur une ligne séparée du compte de résultat (sauf si concerne la situation nette).</p>
Information comparative retraitée	<p>Oui : Présentation « en pro-forma » du bilan et du compte de résultat retraité et information en annexe des postes concernés du bilan et du compte de résultat de l'exercice précédent après effet de la correction de l'erreur, à la condition que l'erreur porte sur un exercice présenté (N-1 pour les organismes publics).</p>
Information en annexe	<p>Information sur les erreurs corrigées et leur impact sur les états financiers des exercices précédent et courant.</p>

D. Illustrations

Deux exemples sont présentés en annexe 3.

SECTION 5 : IMPRATICABILITÉ DE L'APPLICATION RÉTROSPECTIVE

SOUS-SECTION 1 : PRINCIPE

Dans certaines circonstances, il est impraticable de déterminer, soit les effets spécifiquement liés à l'exercice, soit l'effet cumulé d'un traitement rétrospectif afin de rendre les informations financières au titre de ou des exercices précédents comparables à celles de l'exercice en cours.

En effet, certaines données peuvent ne pas avoir été collectées au cours de l'exercice ou des exercices antérieurs d'une manière permettant soit l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable, soit un retraitement rétrospectif destiné à corriger une erreur d'une période antérieure ; il peut également être impraticable de reconstituer ces informations.

Dans d'autres cas, il est nécessaire de procéder à des estimations pour appliquer une méthode comptable aux éléments des états financiers.

Or, le calcul d'estimations est potentiellement plus difficile lorsqu'il s'agit d'appliquer de manière rétrospective une méthode comptable ou d'effectuer un retraitement rétrospectif pour corriger une erreur d'un exercice antérieur, en raison du délai qui peut s'être écoulé depuis l'opération ou l'autre événement en question.

Toutefois, l'objectif des estimations relatives à des périodes antérieures reste le même que pour les estimations effectuées pendant l'exercice en cours, à savoir que l'estimation reflète les circonstances qui prévalaient lorsqu'est intervenu(e) l'opération ou l'événement. Les connaissances a posteriori ne doivent donc pas être utilisées pour appliquer une nouvelle méthode comptable ou pour corriger des montants relatifs à un exercice antérieur.

Par conséquent, l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable ou la correction d'une erreur d'un exercice antérieur implique de distinguer les informations qui :

- révèlent des circonstances existant à la date de survenance de l'opération ou l'événement ;
- auraient été disponibles lors de la publication des états financiers de cet exercice antérieur.

Ainsi, lorsque l'application rétrospective ou le retraitement rétrospectif impose de procéder à une estimation significative pour laquelle il est impossible de distinguer ces deux types d'information, il est impraticable d'appliquer la nouvelle méthode comptable ou de corriger l'erreur d'un exercice antérieur de manière rétrospective.

SOUS-SECTION 2 : ILLUSTRATIONS

A. Cas où il n'est pas possible de déterminer, pour un exercice présenté, l'incidence rétrospective d'un changement de méthode comptable ou d'une correction d'erreur

Il convient de retraiter les soldes d'ouverture de la situation nette et de l'actif ou du passif concerné du premier exercice présenté pour lequel un traitement rétrospectif est praticable.

Par exemple, au cours de l'exercice N, il est relevé que lors des travaux d'inventaire de clôture de N-2 et de N-1, un litige devant un tribunal administratif n'a pas été recensé et, compte tenu de la nature du litige, il est certain que dès sa survenance, il aurait dû être provisionné.

De plus, il est d'un montant significatif. En l'absence de collecte d'informations à la clôture N-2, il est impossible de les reconstituer. Sur la base des travaux effectués en N, le montant du risque, apprécié au 31 décembre N-1, qui peut être évalué à 150 K€ mais postérieurement à l'arrêté des comptes, sera comptabilisé en affectant directement la situation nette à l'ouverture de l'exercice N.

Le compte 119 « Report à nouveau – solde débiteur » sera débité à hauteur de 150 K€ par le crédit du compte 1511 « Provisions pour litiges ».

B. Cas où il n'est pas possible de déterminer l'effet cumulé d'un changement de méthode comptable ou d'une correction d'erreur rattachable à un exercice antérieur

Il convient de retraiter les comptes présentés de manière prospective à partir de la première date praticable.

Par exemple, au cours de l'exercice N, il est relevé qu'un test de dépréciation d'un actif n'a pas été réalisé à la clôture de l'exercice N-1, alors qu'un indice extérieur de perte de valeur aurait dû conduire à effectuer un tel test.

Le service concerné n'est pas en mesure de réaliser postérieurement ce test.

A la clôture de l'exercice N, la situation est examinée et il se révèle que l'indice de perte de valeur n'existe plus. Aucune dépréciation n'est alors constatée.

SECTION 6 : MODALITÉS DE PREMIÈRE APPLICATION DES DISPOSITIONS VISÉES PAR LA PRÉSENTE INSTRUCTION

Concernant les corrections d'erreurs, les dispositions du présent fascicule s'appliquent de façon prospective. Ainsi, les erreurs qui ont pu être corrigées dans le passé selon d'autres méthodes, ne doivent pas être retraitées.

S'agissant des changements de méthodes comptables et d'estimations comptables, aucune modification des modalités de comptabilisation par rapport aux règles comptables actuellement applicables n'est générée par la mise en œuvre de la présente instruction.

Annexes

Annexe n° 1 : Illustrations – Changements de méthodes comptables

Annexe n° 2 : Illustrations – Changements d'estimations comptables

Annexe n° 3 : Illustrations – Corrections d'erreurs

ANNEXE 1 : ILLUSTRATIONS – CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES

a) Exemple 1

Un organisme public A procède pour la première fois en N à la comptabilisation d'un matériel acquis le 01/06/N-1 d'une valeur d'acquisition de 200 K€ et (amortissable sur 10 ans à compter de la mise en service le 01/07/N-1). Cette immobilisation corporelle a été cofinancée par les organismes A et B à hauteur respectivement de 35% et 40%, ainsi que par le conseil régional à hauteur de 25%.

Cet actif est contrôlé conjointement par les organismes A et B. Leur quote-part de contrôle est assimilée à leur quote part de financement sauf disposition contraire dans la convention. Le conseil régional est un financeur extérieur « non contrôlant ».

Dans la mesure où il n'existe aucune disposition contraire dans la convention de cofinancement, l'immobilisation cofinancée aurait du être comptabilisée dans les comptes de A sur l'exercice N-1 à hauteur de sa quote-part de financement, majorée du financement en provenance de la région.,

La répartition du financement de C s'effectue selon la quote part de financement de chacune des entités contrôlantes, et non à 50 %, soit :

- **pour A : 93,33 k€** $(200 \text{ K€} \times 35\%) + (200 \text{ K€} \times 25\%) \times (35\% / (35\% + 40\%))$
- **pour B : 106,66 k€** $(200 \text{ K€} \times 40\%) + (200 \text{ K€} \times 25\%) \times (40\% / (35\% + 40\%))$

S'agissant d'un changement de méthode comptable, l'impact à l'ouverture de l'exercice N est imputé en totalité sur la situation nette avec pour contrepartie le compte de report à nouveau dans les comptes de l'organisme A (non soumis à IS).

Les schémas comptables relatif à l'exercice N⁶² sont présentés ci-après :

⁶² Le bilan de l'exercice N-1 devra également être retraité afin de présenter cet actif et les amortissements correspondants (valeur brute et valeur nette comptable) dans le cadre des états financiers de l'exercice N.

	11x Report à nouveau		13412 - Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - Régions		13492 - Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Régions		2154 - Matériel		28154 - Amorts matériel		51x - Banques, établissements financiers et assimilés		6811254 - Dotations aux amortissements sur immos corporelles - matériel		781x Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs		12 Résultat		
	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	
Exercice N																			
Modification du bilan à l'ouverture de l'exercice N suite au changement de méthode comptable :																			
Inscription du bien contrôlé conjointement à hauteur de la quote-part de financement de A dans l'actif cofinancé, majorée du financement en provenance de la région, soit pour un montant total de 93 K																			
Enregistrement de la contrepartie au passif : - part du financement apporté en propre par l'organisme A : 70 K€ (200 K€ x 35%) - financement externe reçu de la région : 23.		70		23				93											
Constatation de l'amortissement N-1 du bien : 93 K€ / 10 ans x 180/360 (mise en service du bien le 1/7/N-1), avec pour contrepartie le compte 119 "Report à nouveau (solde débiteur)"	4,65								4,65										
Reprise N-1 du financement sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de l'actif cofinancé, en fonction du taux de financement : 25 / 93 x 4,65 = 1,15 : débit du compte 13492 par le crédit du compte 110 "Report à nouveau (solde créditeur)".		1,15				1,15													
Enregistrement des flux liés à l'exercice N																			
Amortissement N du bien : 93 K€ / 10 ans									9,3				9,3						
Reprise du financement en compte de résultat sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de l'actif cofinancé, en fonction du taux de financement : 23 / 93 x 9,5 = 2,5 par le débit du compte 13492.						2,3										2,3			
Impact dans le compte de résultat N																			
Soldes bilan fin N	4,6	71,1		23		3,45		93								9,3			7,0

b) Exemple 2

Un organisme public procède pour la première fois en N à comptabilisation des droits à congés :

- Le « stock » de droits à congés payés est évalué à 800 K€ au 01/01/N ;
- Le montant des droits à congés à la clôture N est estimé à 880 K€ ;
- Les charges sociales représentent 45% et les charges fiscales 3% des montants bruts.

S'agissant d'un changement de méthode comptable, l'impact à l'ouverture de l'exercice est imputé en totalité sur la situation nette au débit du compte de report à nouveau. Seule la variation du stocks de dette entre le 1/1/N et le 31/12/N a un impact sur le compte de résultat de l'exercice.

Le montant des droits à congés au titre de N+1 est évalué à 820 K€.

Les schémas comptables relatifs aux exercices N et N+1 sont présentés ci-après :

	11x Report à nouveau		4282 Dettes provisionnées pour congés à payer		4382 Charges sociales sur congés à payer		4482 Charges fiscales sur congés à payer		6412x Congés payés du personnel		632 Charges fiscales sur congés payés		645x Charges de sécurité sociale		12 Résultat	
	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C
Exercice N : année du changement de méthode																
Constitution au 01/01/N du "stock" de droits à congés payés estimé à 800 K€	800			800												
Constatation des charges sociales et fiscales afférentes au "stock" au 01/01/N : - Charges sociales = 800 x 45% = 360 K€ - Charges fiscales = 800 x 3% = 24 K€	384					360		24								
Contrepassation début N des écritures enregistrées à l'ouverture			800		360		24		800		24		360			
Constatation du nouvel encours de dettes pour congés payés à la date de clôture : 880 K€				880					880							
Constatation des charges sociales et fiscales afférentes à l'exercice N : - Charges sociales = 880 x 45% = 396 K€ - Charges fiscales = 880 x 3% = 26,4 K€						396		26,4			26,4		396			
Impact dans le compte de résultat N									80		2,4		36		118,4	
Exercice N+1 :																
Reprise bilan d'entrée N+1	1184			880		396		26,4								
Contrepassation début N+1 des écritures enregistrées à l'ouverture			880		396		26,4		880		26,4		396			
Constatation du nouvel encours de dettes pour congés payés à la date de clôture : 820 K€				820					820							
Constatation des charges sociales et fiscales afférentes à l'exercice N+1 : - Charges sociales = 820 x 45% = 369 K€ - Charges fiscales = 820 x 3% = 24,6 K€						369		24,6			24,6		369			
Impact dans le compte de résultat N									60		1,8		27		88,8	
Soldes bilan fin N+1	1184			820		369		24,6								

ANNEXE 2 : Illustrations – Changements d'estimations comptables

c) Exemple 1

Compte tenu de l'utilisation prévue, le plan d'amortissement d'un matériel de 100 K€, acquis et mis en service en janvier N, retient une durée d'utilisation sur 5 ans avec un rythme de consommation des avantages économiques régulier. L'amortissement retenu par le plan est linéaire, sans valeur résiduelle.

Après 2 ans d'utilisation, il est nécessaire d'augmenter les capacités de production et l'utilisation du matériel de production est plus importante que prévue. Il est alors décidé d'amortir le bien sur les 2 années qui suivent, au lieu de retenir les 3. Le rythme de consommation des avantages économiques restant régulier, le mode linéaire est maintenu.

Pour assurer la révision prospective du plan d'amortissement, le taux d'amortissement est ajusté en fonction de la nouvelle durée ou du nouveau rythme d'utilisation pour l'exercice en cours et les exercices postérieurs.

Le tableau d'amortissement se présentera ainsi après la modification du plan en N + 2 :

Plan d'amortissement révisé				
Année	Annuités prévues à l'origine	Cumulé prévu	Annuités révisées	Cumul révisé
N	20	20		20
N+1	20	40		40
N+2	20	60	30	70
N+3	20	80	30	100
N+4	20	100		

En conséquence de ce changement d'estimation, les annuités d'amortissement révisées de 30 K€ sont dotées, pour l'exercice de la révision et les exercices ultérieurs, en utilisant le même compte 68112 " Dotations aux amortissements sur immobilisations – Immobilisations corporelles " qui est débité par le crédit du compte 28154 " Amortissements des immobilisations corporelles - Matériel " et sont bien des charges d'exploitation.

Exemple 2

Soit un matériel acquis début N pour 1 000 K€ et amortissable sur sa durée d'utilisation de 10 ans en linéaire.

Les cinq premières annuités d'amortissement ont été calculées sur une base amortissable de 1 000 K€, soit 100 K€ d'amortissement comptable de N à N+4. La valeur nette comptable est de 500 K€ à fin N+4.

Fin N+4, une dépréciation de 200 K€ est comptabilisée pour ramener la valeur nette comptable de ce bien de 500 à 300 K€.

En effet, lorsque, suite au test de dépréciation à la clôture, la valeur actuelle d'une immobilisation en cours d'amortissement est significativement inférieure à sa valeur nette comptable, une dépréciation est comptabilisée pour la ramener à cette valeur actuelle, et la base amortissable de l'immobilisation est modifiée pour l'exercice suivant. Le plan d'amortissement de l'actif déprécié est, en conséquence, révisé de façon prospective.

Rappelons que la valeur actuelle à la clôture est la plus élevée entre la valeur vénale (prix obtenu lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché nette des coûts de sortie) et la valeur d'usage (calculée en fonction des flux de trésorerie attendus).

En conséquence, à compter de N+5, les annuités seront calculées sur la nouvelle base amortissable de 300 K€, soit une annuité de 60 K€ (300 K€ à répartir sur les 5 ans d'utilisation restant à courir).

Le tableau d'amortissement se présentera ainsi après la modification du plan à compter de N+5 :

Plan d'amortissement révisé						
Année	Base amortissable	Dotations aux amortissements	Amortissements cumulés	Valeur actuelle	Dépréciation	Valeur nette comptable
N	1000	100	100			900
N+1	1000	100	200			800
N+2	1000	100	300			700
N+3	1000	100	400			600
N+4	1000	100	500	300	200	300
N+5	300	60	560			240
N+6	300	60	620			180
N+7	300	60	680			120
N+8	300	60	740			60
N+9	300	60	800			0

En conséquence de ce changement d'estimation, la dépréciation de 200 K€ est comptabilisée en N+4 au débit du compte 6816 " Dotations pour dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles " par le crédit du compte 291 " Dépréciations des immobilisations corporelles ".

Par ailleurs, les annuités d'amortissement révisées de 60 K€ sont dotées, pour l'exercice N+5 et les exercices ultérieurs, en débitant le même compte 68112 " Dotations aux amortissements sur immobilisations – Immobilisations corporelles " par le crédit du compte 28154 " Amortissements des immobilisations corporelles - Matériel ".

ANNEXE 3 : ILLUSTRATIONS – CORRECTIONS D'ERREURS***d) Exemple 1***

En N, il est relevé qu'un matériel acquis le 01/04/N-1 pour 200 K€, amortissable sur 10 ans a été comptabilisé par erreur en charge dans le compte de résultat de N-1. Cette erreur ne concerne pas une activité assujettie à l'impôt. La charge a été décaissée en N-1⁶³.

Il convient de retraiter la situation nette à l'ouverture de l'exercice N pour intégrer cette immobilisation et les amortissements qui auraient dû être comptabilisés.

Au titre de l'information comparative, les postes concernés des comptes de résultats et des bilans des exercices N-1 et N seront présentés après correction de l'erreur. En particulier, le bilan de l'exercice N-1 est retraité du coût d'acquisition de ce matériel et du cumul des amortissements qui auraient dû être comptabilisés. Le résultat de l'exercice N- 1 est corrigé de manière extra comptable du montant de l'amortissement N-1 et du montant de la charge enregistrée à tort.

Les schémas comptables relatif à l'exercice N sont présentés ci-après :

⁶³ Dans l'hypothèse où la charge n'est pas encore décaissée, il convient de débiter le compte 401 " Fournisseurs " par le crédit du compte 404 " Fournisseurs d'immobilisations " .

	11x Report à nouveau		2154 - Matériel		28154 - Amortissements matériel		6811254 - Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles - matériel		12 Résultat	
	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C
Exercice N										
Modification du bilan à l'ouverture de l'exercice N suite à la correction d'erreur :										
Inscription au débit du compte 2154 de l'immobilisation corporelle, comptabilisée à tort en charges en N-1, avec pour contrepartie le crédit du compte 110 "Report à nouveau (solde créditeur)".		200	200							
Constatation de l'amortissement N-1 du bien : 200 K€ / 10 ans x 270 / 360 jours (acquisition et mise en service du bien le 1/4/N-1), avec pour contrepartie le compte 119 "Report à nouveau (solde débiteur)"	15					15				
Enregistrement des flux liés à l'exercice N										
Amortissement N du bien : 200 K€ / 10 ans						20	20			
Impact dans le compte de résultat N							20		20	
Soldes bilan fin N		195	200			35				

e) **Exemple 2**

En N, il est relevé qu'un matériel a été acquis pour 600 K€ le 15/06/N-3 (mise en service le 01/07/N-3) et qu'il n'a pas été amorti en N-3, N-2 et N-1 (durée d'utilisation estimée à 5 ans). Cette erreur ne concerne pas une activité assujettie à l'impôt.

Il convient de :

- calculer les amortissements qui auraient dû être constatés en N-3, N-2 et N-1 ;
- retraiter la situation nette et les amortissements du bilan d'ouverture N.

Au titre de l'information comparative, les postes concernés des comptes de résultats et des bilans des exercices N-1 et N seront présentés après correction de l'erreur. En particulier, il convient de retraiter la situation nette d'ouverture du premier exercice présenté, soit N-1, pour tenir compte de l'incidence des amortissements omis depuis N-3. Le résultat de l'exercice N-1 est corrigé du montant de l'amortissement N-1.

Les schémas comptables relatif à l'exercice N sont présentés ci-après :

	11x Report à nouveau		28154 - Amortissements matériel		6811254 - Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles - matériel		12 Résultat	
	D	C	D	C	D	C	D	C
Exercice N								
Modification du bilan à l'ouverture de l'exercice N suite à la correction d'erreur :								
Comptabilisation des amortissements omis N-3, N-2 et N-1 relatifs au matériel (mis en service le 01/07/N-3) : 600 K€ / 10 ans x 2,5 ans, avec pour contrepartie le compte 119 "Report à nouveau (solde débiteur)"	150			150				
Enregistrement des flux liés à l'exercice N								
Amortissement N du bien : 600 K€ / 10 ans				60	60			
Impact dans le compte de résultat N					60		60	
Soldes bilan fin N	150			210				

FASCICULE N°15 : MODALITES DE COMPTABILISATION DES ÉVÉNEMENTS POSTERIEURS A LA CLOTURE (CF. NORME 15)

Le présent fascicule précise les modalités de comptabilisation des événements postérieurs à la clôture et décline ainsi les dispositions normatives de la norme 15 du recueil des normes comptables des établissements publics.

Afin de conserver la qualité de l'information financière des états financiers, l'organisme doit recenser les événements qui s'inscrivent entre la date de clôture des comptes et la date d'arrêté des comptes, date à laquelle l'organe délibérant adopte le compte financier.

Conformément à la norme, ces événements peuvent donner lieu à des ajustements des états financiers ou à l'insertion d'informations dans l'annexe jusqu'à la date d'arrêté définitif des comptes par l'organe délibérant. Les comptes sont alors transmis au juge des comptes et ne peuvent plus être modifiés.

La date de clôture des comptes correspond à la date du dernier jour de l'exercice auquel se rapportent des états financiers, **soit le 31 décembre de l'année N**. La date d'arrêté définitif des comptes est mentionnée dans l'annexe, afin que le lecteur puisse déterminer la période couverte par l'information donnée dans l'annexe des comptes.

Ce fascicule permet d'identifier les événements, survenant entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes et qui sont susceptibles, ou non, de modifier les états financiers.

La première partie du fascicule (A) concerne les événements ayant un lien prépondérant avec des situations existantes à la date de clôture, pouvant donner lieu à des ajustements des états financiers. La seconde partie (B) traite des événements apparus postérieurement à la date de clôture et ne donnant pas lieu à un ajustement des comptes, mais qui font l'objet d'une information dans l'annexe.

- **Événements postérieurs à la date de clôture ayant un lien direct et prépondérant avec des situations existantes à la date de clôture**

Ces événements, modifiant une opération dont le fait générateur est intervenu avant la date de clôture des comptes, ont un lien direct et prépondérant avec l'exercice clos mais surviennent postérieurement à la date de clôture des états financiers et antérieurement à la date d'arrêté des comptes par l'organe délibérant. Si l'événement est lié à des conditions existant à la date de clôture, il donne lieu à des ajustements des états financiers.

Les événements post clôture peuvent procurer des informations à l'organisme permettant d'estimer plus précisément les obligations existantes à la clôture de l'exercice, dont les éléments d'actif ou de passif. A ce titre, l'organisme doit ajuster les états financiers des montants déjà comptabilisés, ou comptabiliser de nouveaux montants.

1) Mise en évidence et comptabilisation d'un passif certain postérieurement à la date de clôture.

Rappel : Un passif est constitué par une obligation à l'égard d'un tiers, existante à la date de clôture des comptes, dont il est probable ou certain à la date d'arrêté des comptes, qu'elle entraînera une sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation envers ce tiers.

L'évaluation d'un passif qui découle d'une obligation née avant la date de clôture, dépend des informations disponibles et retenues à la date d'arrêté des comptes pour estimer le montant probable de la sortie de ressources. Il est comptabilisé si son évaluation est fiable. Dans le cas contraire, il fait l'objet d'une information dans l'annexe, au titre d'un passif éventuel.

Une provision est un passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise. Le montant à provisionner dans les comptes de l'organisme correspond à la meilleure estimation de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation, c'est à dire l'hypothèse à la plus probable. L'évaluation d'une provision peut être ajustée entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes, sur la base de toutes les informations disponibles.

Les modalités comptables relatives aux provisions pour risques et charges sont abordées dans le fascicule relatif aux passifs non financiers.

Une **provision pour risques et charges** est comptabilisée entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes, lorsque les critères de comptabilisation de la provision sont satisfaits au plus tard à la date d'arrêté des comptes, alors qu'ils ne l'étaient pas à la clôture des comptes.

Par ailleurs, lorsque le montant de l'évaluation est modifié entre ces deux dates, il convient d'ajuster le montant de la provision déjà comptabilisée.

En cas de provision pour risques et charges significative, comptabilisée postérieurement à la clôture des comptes, l'annexe pourra présenter une information dédiée (par exemple, nature de l'obligation, échéance attendue des sorties de ressources prévues, remboursement éventuel diminuant le risque). .

Conformément à son estimation liée aux informations disponibles à la date de clôture des comptes, la provision peut être partiellement ou totalement reprise si elle devient sans objet, quand l'organisme n'a plus d'obligation ou quand il n'est plus probable que celle-ci entraînera une sortie de ressources. Ainsi, un jugement favorable rendu après la clôture des comptes mais avant l'arrêté des comptes autorise la reprise d'une **provision pour litige** antérieurement constituée.

Par ailleurs, dans le cas où un organisme perçoit une indemnité d'assurance ou encore engage une action en justice pour obtenir des indemnités financières, la provision ne peut être reprise du montant des produits perçus (principe de non compensation et de non contraction).

L'annonce du **plan de restructuration** avant la clôture de l'exercice, constitue le fait générateur de la comptabilisation de la provision pour restructuration. Les organismes peuvent mettre en œuvre un plan de restructuration notamment, par exemple, en cas de suppression d'un service à comptabilité distincte ou d'une filiale. Seules les dépenses qui sont générées par la restructuration et qui ne sont pas liées aux activités futures peuvent être provisionnées.

À ce titre, les dépenses entrant dans le calcul du coût de la provision pour restructuration sont :

- d'une part, les indemnités de rupture des contrats de travail du personnel contractuel de l'organisme sans contrepartie dans le futur,
- d'autre part, le coût de résiliation du bail à la clôture, les coûts de déménagement à l'exception de ceux liés aux biens qui seront réutilisés et les indemnités de rupture de contrat versées aux fournisseurs.

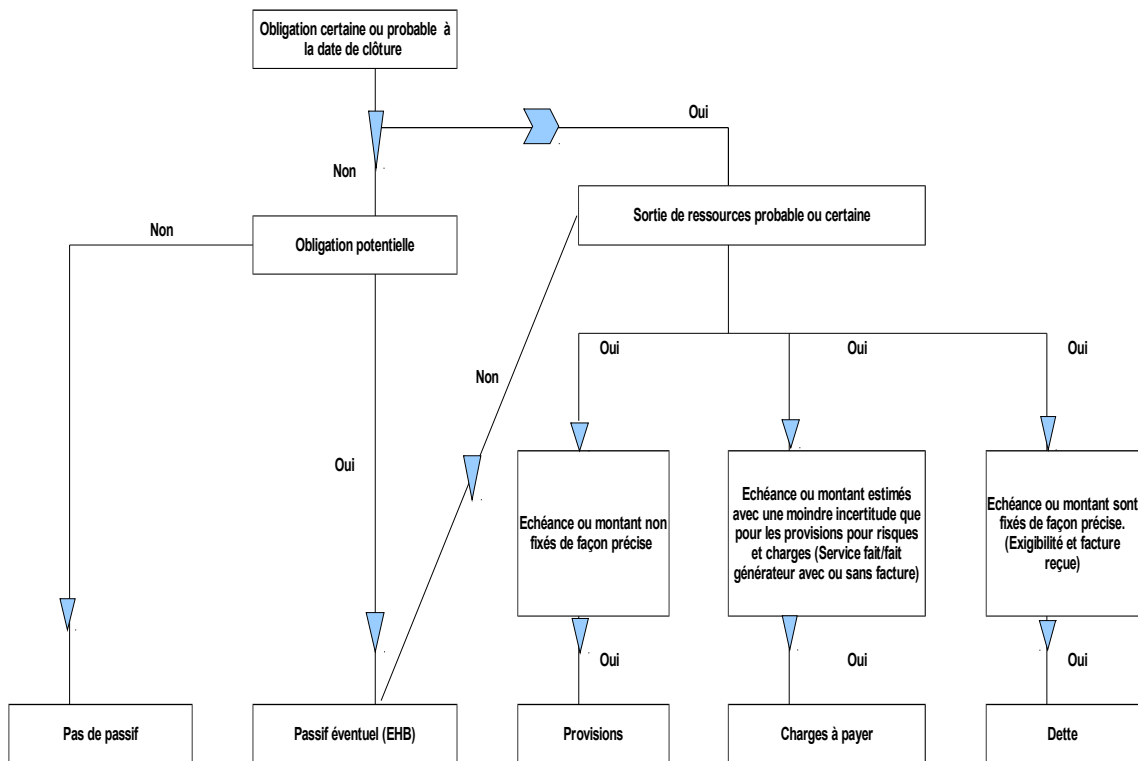
A contrario, les coûts n'entrant pas dans le calcul de la provision pour restructuration sont ceux relatifs à des activités qui se poursuivent :

- les dépenses de formation et de déménagement des employés conservés,
- les coûts de déménagement des biens qui seront réutilisés,
- les dépenses d'harmonisation des systèmes d'information.

Une renégociation post-clôture du plan ne remet pas en cause la décision de restructurer, mais peut remettre en cause l'évaluation initiale de la provision.

L'obligation potentielle constitue un passif éventuel à comptabiliser en EHB et à mentionner en annexe

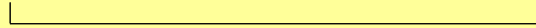
Les différentes typologies de passifs sont matérialisées par l'arbre de décision ci-dessous.



Les exemples ci-dessous illustrent des événements ayant un lien direct et prépondérant avec l'exercice clos et donnant lieu à la comptabilisation d'une provision

Date de clôture

Date d'arrêté des comptes



Il s'agit des événements qui viennent confirmer ou infirmer une situation qui avait pris naissance avant la clôture de l'exercice et qui fournissent ainsi des informations complémentaires sur l'évaluation des passifs de l'organisme à la clôture de l'exercice.

Exemple : Un contractuel est licencié par l'organisme pour faute grave en novembre N **(1)**. Il saisit les prud'hommes pour licenciement abusif **(2)** en janvier N+1. L'avocat de l'organisme estime que l'organisme risque de perdre le procès, et que le montant de l'indemnisation est évalué à 20 000€. La provision est donc constituée sur la base des informations disponibles à l'arrêté des comptes.

Technique comptable :

Débit 6815 « Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement » : 20 000€

Crédit 1511 « Provisions pour litiges » : 20 000 €

Exemple :

La réglementation impose à un organisme de dépolluer des parcelles de terrain avant la clôture des comptes **(6)**. A la clôture, les dépenses sont estimées à 50 000 €. Puis une nouvelle estimation est réalisée avant la date d'arrêté des comptes qui les évalue à 70 000 €. **(7)**

Le fait générateur de l'obligation de dépolluer est avéré avant la clôture des comptes. La provision sera donc constituée sur la base des informations disponibles à la date d'arrêté des comptes.

Technique comptable :

Comptabilisation de la provision à la clôture des comptes

Débit 6815 « Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement » : 50 000€

Crédit 158 « Autres provisions pour charges » : 50 000€

Ajustement de la provision à la date de l'arrêté des comptes

Débit 6815 « Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement » : 20 000€

Crédit 158 « Autres provisions pour charges » : 20 000€

Exemple :

Un organisme contraint de se restructurer se sépare des activités d'un SACD et déménage. A ce titre, l'annonce du plan de restructuration est réalisée avant la clôture de l'exercice. Or, le bail ne sera résilié avec son bailleur par l'organisme que postérieurement à la clôture mais antérieurement à l'arrêt des comptes. En outre, les contractuels ont reçu leurs lettres de licenciement le 12 janvier N+1.

A cette date, les coûts qui seront supportés par l'entité sont :

- a- indemnité de résiliation du bail : 30 000 €
- b- coût de remise en état des locaux laissés : 10 000€
- c- coût de déménagement des biens qui ne seront plus utilisés : 3 000€
- d- coût de déménagement des biens *qui seront réutilisés* : 20 000€
- e- indemnités de licenciement et charges liées des contractuels: 200 000 €
- f- dépenses de formation du personnel *pour la nouvelle activité* : 15 000 €

Le fait générateur de la provision de restructuration est constitué par l'annonce du plan et doit intervenir avant la clôture de l'exercice. Seules les dépenses entraînées par la restructuration, qui ne sont pas liées aux activités futures, peuvent être provisionnées.

A ce titre, les dépenses de déménagement des biens conservés au sein de l'organisme ne sont pas provisionnées au titre de la provision, ainsi que les dépenses de formation du personnel.

Les autres coûts entrent dans le calcul du montant de la provision pour restructuration, d'un total de 243 000 € (a+b+c+e), devront être comptabilisés selon le schéma ci- dessous :

Débit 6815 « Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement » : 243 000 €

Crédit 154 « Provisions pour restructurations » : 243 000 €

Exemple

Un organisme souhaite comptabiliser à la clôture de l'exercice une provision pour charges pour compte épargne temps. Cependant, l'agent comptable ne dispose pas, à la date de clôture, d'éléments précis afin d'estimer son montant. La direction financière de l'établissement n'a pas transmis à l'agent comptable les coûts moyens journaliers des agents concernés, ni le nombre de jours précis utilisés sous forme de congés ou conservés comme droits à congés futurs.

Le coût moyen journalier est calculé à partir de la rémunération annuelle globale divisée par le nombre de jours travaillés par an, soit 264 jours. Par ailleurs, les agents peuvent exercer leur droit à option jusqu'au 31/01/N+1.

Ces éléments n'étant pas disponibles à la date de clôture des comptes, l'agent comptable évalue le montant de la provision sur la base d'éléments statistiques.

Le 20/01/N+1, la direction financière de l'établissement transmet à l'agent comptable les éléments définitifs dont le coût moyen journalier par agent, ainsi que le nombre de jours exact donnant droit à congés. L'agent comptable dispose, le 20/01/N+1 des informations relatives aux agents ayant exercé le droit à option au titre de la monétisation ou du régime additionnel de la fonction publique (RAFP) .

- **Au 31/12/N : Comptabilisation de la provision pour charge sur la base d'éléments statistiques :**

Débit 6815 « Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement » : 60 000€.

Crédit 1582 « Provision pour CET » : 60 000€.

- **Au 31/12/N : Les éléments transmis le 20/01/N+1 permettent de réduire le montant de la provision de 10 000 €**

Débit 1582 « Provision pour CET » : 10 000€ .

Crédit 7815 « Reprises sur provisions pour risques et charges de fonctionnement » : 10 000€ .

2) Mise en évidence et comptabilisation d'un passif éventuel postérieurement à la date de clôture.

Le passif éventuel est soit :

- une obligation potentielle de l'organisme à l'égard de tiers résultant d'événements en lien avec une situation existante à la clôture de l'exercice, dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance ou non d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'organisme ;
- une obligation de l'organisme à l'égard d'un tiers dont il n'est pas probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation.

Le passif éventuel ou engagement donné (au titre des engagements hors bilan) se matérialise également par les engagements financiers ou contractuels basés sur des documents contractuels ou juridiques liant l'organisme à un tiers.

Les passifs éventuels peuvent évoluer et se transformer en passifs certains, et doivent donc être analysés à chaque clôture. Il convient de fournir, dans l'annexe, pour chaque catégorie de passif éventuel, leur nature, leur estimation et l'indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de toute sortie de ressources, ainsi que la possibilité pour l'organisme d'obtenir le remboursement.

Les exemples ci-dessous illustrent des événements ayant un lien direct et prépondérant avec l'exercice clos et donnant lieu à la constatation d'un passif éventuel (engagement hors bilan).

Exemple : Le CROUS se porte caution pour un étudiant avant la date de clôture des comptes, lors de la signature du contrat de bail.

Les cautions accordées avant la date de clôture, dont la mise en jeu des engagements de garantie donnés n'apparaît pas probable à la date d'arrêté des comptes, sont comptabilisés en engagement hors bilan et mentionnés dans l'annexe au titre des passifs éventuels. Ces cas sont indiqués dans les statuts qui autorisent l'organisme à se porter caution.

Exemple : Un établissement public d'aménagement prévoit la construction d'un bâtiment sur une parcelle de terrain en N. Les travaux d'aménagement sont sous-traités à une entreprise de bâtiment qui réalisera les travaux avant la date de clôture des comptes. Or, un glissement de terrain survient le 01/09/N avant la date de clôture rendant inconstructible la parcelle de terrain. Or le contrat de sous-traitance entre l'organisme et l'entreprise de bâtiment ne prévoit pas le versement d'indemnités en cas de glissement de terrain. L'entreprise engage alors une procédure judiciaire avant la clôture des comptes.

Si les litiges relatifs à la mise en jeu de la responsabilité de l'organisme ne remplissent pas les conditions de comptabilisation des provisions pour risques, ils sont alors comptabilisés en engagement hors bilan au titre d'un passif éventuel au cours de l'exercice N et mentionnés dans l'annexe

Dans ce cas, il n'y a pas lieu de comptabiliser une provision pour risques et charges : si la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation est probable, il n'est pas possible d'en évaluer le montant de façon suffisamment fiable (l'échéance et le montant ne sont pas précisément évalués).

Au cours de la gestion N, la procédure judiciaire étant en cours, les dommages et intérêts à verser à l'entreprise sont estimés à 250 000 € mais aucune décision de justice n'est rendue. Il convient de mentionner, en annexe, un engagement hors bilan à la clôture de l'exercice (éventuellement, cette information est complétée par une comptabilisation par le biais des comptes de classe 8).

Or, un premier jugement est rendu entre la clôture et d'arrêté des comptes condamnant l'organisme à payer 150 000 € de dommages et intérêts. L'organisme peut faire appel. A ce titre, le passif éventuel -identifié à la clôture est transformé en provision pour risques et charges, du fait de la première décision de justice qui estime le montant des dommages et intérêts que l'organisme devra payer au tiers.

Technique comptable en N :

Débit 6815 « Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement » : 150 000€

Crédit 1518 « Autres provisions pour risques » : 150 000€

Contre-passation de l'écriture de comptabilisation de l'engagement hors bilan ainsi que modification de la mention portée dans l'annexe.

Puis, en N contre-passation de l'écriture de comptabilisation de l'engagement hors bilan ainsi que modification de la mention portée dans l'annexe.

3) Mise en évidence et comptabilisation des produits postérieurement à la date de clôture.

Rappel : Le fait générateur d'un produit correspond à l'acquisition du droit par l'organisme. Afin de rattacher le produit à l'exercice en cours, celui-ci doit être acquis et évalué de manière fiable par l'organisme avant la date de clôture.

Le critère de rattachement à l'exercice des produits de fonctionnement est la réalisation de la prestation de services, la livraison du bien, la satisfaction des conditions d'octroi du droit de la subvention. Les produits issus de la fiscalité affectée sont comptabilisés lors de la réalisation de l'opération imposable ou lors de la déclaration de la matière imposable. Pour les produits financiers, le critère de rattachement à l'exercice dépend de leur nature. Ainsi, les gains sont rattachés lors de la constatation ou la réalisation du gain.

En application du principe de prudence, les produits probables à la clôture de l'exercice qui sont rendus certains par des événements survenus entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes, ne peuvent pas être rattachés à l'exercice, car ils ne sont pas acquis à la date de clôture.

En revanche, le montant d'un produit acquis à la clôture de l'exercice peut être ajusté par toute information connue postérieurement à la date de clôture mais antérieurement à la date d'arrêté des comptes.

Dans ces conditions, la constatation de produits à recevoir ou de produits constatés d'avance à la clôture doivent être ajustés des événements significatifs intervenants postérieurement à la date de clôture mais antérieurement la date d'arrêté des comptes.

Le détail des produits significatifs figurant dans les états financiers de l'organisme est mentionné dans l'annexe.

Les exemples ci-dessous illustrent des événements ayant un lien direct et prépondérant avec l'exercice clos et donnant lieu à la comptabilisation d'un produit à recevoir ou d'un produit constaté d'avance.

Exemple : Un organisme doit recevoir une subvention octroyée par le Fonds Social Européen. Le dossier de demande de subvention a été déclaré recevable le 18 janvier 2016, mais le courrier de notification ne sera envoyé qu'après le comité de programmation, prévu le 16 mars 2016.

L'agent comptable s'interroge sur la nécessité de rattacher à l'exercice 2015 le produit à recevoir.

Le critère de rattachement à l'exercice des subventions reçues est réalisé lorsque le droit est acquis et que son montant peut être évalué de manière fiable. L'acquisition de ce droit correspond à la réalisation, sur la période se rattachant à l'exercice clos, de l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit de l'organisme public bénéficiaire.

Dans le cas ci-dessus, les conditions peuvent être considérées comme remplies à la date à laquelle le dossier de demande de subvention a été déclaré recevable, le 18 janvier 2016. Il s'agit d'un événement post-clôture car il intervient entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes, mais comme le fait générateur de l'acquisition du droit n'est pas réalisé à la date de clôture, la subvention ne sera pas rattachée à l'exercice 2015.

Aucun produit à recevoir en la matière ne sera rattaché à l'exercice 2015.

Si la subvention est accordée sans condition, elle est comptabilisée indépendamment de sa date d'encaissement, au moment où le droit est acquis, c'est-à-dire à la date de notification, ou en cas de décision attributive à la date de réception par l'organisme public de l'acte attributif, ou en cas de convention attributive à la date de signature de l'acte attributif. Dans le cas évoqué ci-dessus, la subvention sera comptabilisée sur l'exercice 2016 à la réception de la notification le 16 mars 2016.

Si la subvention est soumise à la réalisation de conditions, il est considéré que les conditions sont satisfaites dès lors que le dossier est déclaré recevable, soit le 18 janvier 2016. Dès lors que les conditions sont satisfaites au moment de la réception de l'acte attributif, l'organisme public comptabilise un produit à la date de cet acte attributif, soit le 16 mars 2016.

Exemple : Un organisme dispense des formations dans le cadre de ses activités à divers partenaires.

Le 28 décembre N, une formation a été réalisée afin de former le personnel vacataire d'un partenaire. Le comptable clôture les comptes et ne dispose pas d'informations précises sur le coût de la formation, il estime la prestation à 8 000 €. La salle où s'est déroulée la formation aurait dû être mise à disposition à titre gracieuse selon les informations portées à la connaissance du comptable en N. Le 08/01/N+1, le comptable apprend, que la salle qui devait être utilisée à titre gracieux initialement n'était plus disponible, les services ont dû louer une autre salle. Cette location est refacturée au client. L'émission de la facture définitive d'un montant de 18 000 € n'est possible que le 10 janvier N+1 à partir d'informations exhaustives.

Le critère de rattachement à l'exercice N de la prestation de service est avéré car elle a été dispensée antérieurement à la clôture des comptes. L'émission de la facture entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes est un événement post clôture qui permet d'ajuster le montant du produit à recevoir si l'ajustement s'avère significatif.

Technique comptable : (hors TVA) :

En date comptable du 31/12/N :

Débit 4181 « Clients-Factures à établir » : 8 000€

Crédit 706 « Prestations de services » : 8 000€

En date comptable du 31/12/N : Au vu des informations connues le 08/01/N, le PAR est ajusté car pour l'entité il est considéré comme significatif:

Débit 4181 « Clients-Factures à établir » : 10 000€

Crédit 706 « Prestations de services » : 10 000€

Exemple :

Un organisme est propriétaire de l'immeuble qu'il occupe et décide de louer une partie de celui-ci à une entreprise privée. Le bail locatif prévoit que le loyer trimestriel d'un montant de 90 000 € soit payé à terme à échoir. La dernière échéance de loyer est fixée au 1^{er} novembre N. Or le 05/01/N+1, l'indice de référence des loyers commerciaux qui sert de référence pour un bail commercial augmente de 10,70 %. Cette information nouvelle intervient postérieurement à la date de clôture mais antérieurement à la date d'arrêté des comptes. Il convient donc de réajuster le montant du produit constaté d'avance en date comptable du 31/12/N de la différence (dans l'exemple pris, on considère que l'ajustement est significatif).

Technique comptable :

En date comptable du 31/12/N :

Débit 706 « prestations de service » : 30 000 €

Crédit 487 « Produits constatés d'avance » : 30 000 €

En date comptable du 31/12/N : Au vu des informations connues le 05/01/N, le PCA est ajusté :

Débit 706 « prestations de service » : 3 210 €

Crédit 487 « Produits constatés d'avance » : 3 210 €

4) Evolution de la valeur d'un actif postérieurement à la date de clôture :

La réception, après la date de clôture de l'exercice, d'informations sur la dépréciation d'un actif donne lieu à un ajustement de l'actif et à la comptabilisation d'une dépréciation.

A contrario, la vente d'un actif après la date de clôture donne des indications sur la valeur nette de cet actif à la date de clôture dans le cas où les conditions qui prévalent au moment de la vente existaient à la date de clôture. Toutefois la simple évolution post-clôture de la valeur d'un actif ne donne pas lieu à ajustement de sa valeur.

Exemple :

En N, l'entreprise BATIPRO décide, en cadeau de fin d'année à ses salariés de leur offrir un spectacle de Noël. Il commande à l'organisme OPERA 1000 places à 30 € TTC. L'organisme OPERA détient une créance client d'un montant de 30 000 € TTC. La créance figure dans les comptes de l'organisme à la clôture des comptes N, BATIPRO n'ayant pas encore réglé sa commande N.

Le 15/02/N+1, OPERA apprend que BATIPRO est en procédure de redressement judiciaire rendant peu probable l'encaissement de la créance.

La procédure de redressement judiciaire rend douteuse la créance de BATIPRO. Ce fait a un lien direct et prépondérant avec une situation existante à la date de clôture, à savoir la détention par OPERA d'une créance client qui doit donc faire l'objet d'une dépréciation dans ses comptes annuels N.

Technique comptable :

Débit 416 « Clients douteux ou litigieux » : 30 000 € TTC

Crédit 411 « Clients » : 30 000 € TTC

Débit 6817 « Dotations aux dépréciations des actifs circulants (autres que VMP) »: 25 000 € HT

Crédit 491 « Dépréciation des comptes de clients et comptes rattachés (clients, élèves, étudiants, stagiaires) »: 25 000 € HT (30 000 TTC/ 1,20 (TVA à 20%) = 25 000 HT)

- **Événements postérieurs à la clôture n'ayant pas de lien direct et prépondérant avec des situations existantes à la clôture**

Les événements qui n'ont aucun lien avec des situations existantes à la clôture, qui surviennent postérieurement à la clôture mais antérieurement à l'arrêté des comptes, ne peuvent pas donner lieu à l'ajustement des états financiers.

Néanmoins, afin de s'assurer de la valeur des informations présentes dans les états financiers, ces événements doivent être mentionnés dans l'annexe, dès lors qu'ils sont significatifs.

L'annexe doit mentionner une présentation de l'évènement, ainsi que l'estimation de l'enjeu financier ou, le cas échéant, indiquer que cette estimation ne peut être réalisée.

L'ensemble des informations à porter dans l'annexe est indiqué dans le fascicule relatif à la norme 1 « Etats financiers ».

En ce qui concerne les actifs, toute acquisition significative, destruction ou modification importante de leur valeur postérieurement à la date de clôture donne lieu à une information dans l'annexe.

Exemple :

Une nouvelle loi relative à la sécurité des matériels est promulguée en janvier N+1, postérieurement à la clôture et antérieurement à l'arrêté des comptes. L'organisme devra prévoir des investissements de mise en conformité à hauteur de 100 000 € en juin N+1, car aucune dépense n'a encore été réalisée.

Le fait générateur est constitué par la loi, promulguée après la clôture. Aucune provision ne doit être constituée, mais une information en annexe devra être portée sur la base des informations fournies par la loi et disponibles après la clôture mais avant l'arrêté des comptes.

FASCICULE N° 17 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS (CF. NORME 17)

La norme privilégie le caractère symbolique d'un bien historique et culturel, ce qui justifie un traitement comptable distinct de celui des autres immobilisations corporelles. Ce caractère symbolique de la valeur d'un bien historique et culturel se traduit, dès lors qu'il est réputé incessible, par l'exclusion d'une comptabilisation à la valeur de marché et par l'absence de variation de cette valeur forfaitaire ou symbolique qualifiée de non révisable, une fois la comptabilisation initiale effectuée.

Le présent fascicule décrit les dispositions permettant la comptabilisation des biens historiques et culturels dans les organismes.

SECTION 1 : CHAMP D'APPLICATION

SOUS-SECTION 1 : DEFINITION D'UN BIEN HISTORIQUE ET CULTUREL

Au sens du référentiel, un bien historique et culturel, mobilier ou immobilier, se définit comme une immobilisation corporelle, contrôlée par l'organisme, et qui relève de l'une des catégories juridiques énumérées de façon limitative au paragraphe 1.3 de la présente instruction.

Un bien historique et culturel est donc un actif physique identifiable et normalement identifié dans un inventaire physique, dont l'utilisation s'étend sur plus d'un exercice, et ayant une valeur économique positive pour l'organisme.

Cette valeur économique repose à titre principal sur le potentiel de service culturel attendu de l'utilisation du bien.

SOUS-SECTION 2 : CONTRÔLE DU BIEN HISTORIQUE ET CULTUREL

Sont inscrits au bilan de l'organisme les biens historiques et culturels qu'il contrôle.

Le contrôle, qui est généralement organisé sous une forme juridique déterminée (droit de propriété ou droit d'usage), se caractérise par :

- la maîtrise des conditions d'utilisation du bien ;
- la maîtrise du potentiel de service et/ou des avantages économiques futurs dérivés de cette utilisation.

Le fait que l'organisme supporte les risques et charges afférents à la détention du bien constitue en outre une présomption de l'existence du contrôle.

SOUS-SECTION 3 : REGIMES JURIDIQUES DE REFERENCE DES BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS

Les biens historiques et culturels sont définis selon une liste limitative, renvoyant elle-même aux classements faits par le ministère chargé de la culture. Ainsi, la qualification de bien historique et culturel ne s'effectue pas en référence à une définition normative, mais se fonde sur le fait que le bien considéré est recensé par des textes législatifs et réglementaires qui établissent des régimes juridiques particuliers et qui les définissent de façon objective à travers des procédures de classement ou d'inscription.

A. Biens historiques et culturels immobiliers

Les biens historiques et culturels immobiliers entrant dans le champ d'application de la présente instruction sont définis, par référence au code du patrimoine, comme étant :

- les monuments historiques classés ou inscrits (articles L. 621-1 et L. 621-25 du code du patrimoine) ;
- les monuments naturels inscrits et sites classés ou inscrits (article L. 630-1 du code du patrimoine – articles L. 341-1 et L. 342-2 du code de l'environnement) ;
- les immeubles visés par la loi du 9 décembre 1905 concernant la séparation des Églises et de l'État.

B. Biens historiques et culturels mobiliers

La définition des biens historiques et culturels mobiliers auxquels s'applique la présente instruction repose sur les articles L. 112-11 du code du patrimoine et L. 2112-1 du code général de la propriété des personnes publiques.

Sont ainsi considérés comme des biens historiques et culturels mobiliers :

- les biens culturels, relevant des catégories définies par décret en Conseil d'État :
 - classés monuments historiques (articles L. 622-1 et L. 622-10 du code du patrimoine) ou archives historiques en application du code du patrimoine ;
 - considérés comme trésors nationaux par l'État après avis de la commission prévue à l'article L. 111-4 du code du patrimoine.
- les biens culturels qui appartiennent à une personne publique et qui :
 - soit figurent sur les inventaires des collections des musées de France et des autres musées ou des organismes qui remplissent des missions patrimoniales analogues, des archives ou des fonds de conservation des bibliothèques ;
 - soit sont classés monuments historiques ou archives historiques en application du code du patrimoine.
- les biens culturels qui, conservés dans les édifices affectés à l'exercice public d'un culte ou leurs dépendances, sont classés monuments ou archives historiques ou sont considérés comme des trésors nationaux par l'État après avis de la commission prévue à l'article L.111-4 du code du patrimoine ;
- un exemplaire identifié de chacun des documents dont le dépôt est prescrit aux fins de constitution d'une mémoire nationale par l'article L.131-2 du code du patrimoine (dépôt légal) ;
- les archives publiques au sens de l'article L. 211-4 du code du patrimoine ;
- les archives issues de fonds privés entrées dans les collections publiques par acquisition à titre onéreux, don, dation ou legs ;
- les découvertes de caractère mobilier devenues ou demeurées propriété publique en application du chapitre 3 du titre II et du chapitre 1er du titre III du livre V du code du patrimoine ;
- les biens culturels maritimes de nature mobilière au sens du chapitre 2 du titre III du livre V du code du patrimoine ;
- les objets mobiliers classés ou inscrits au titre du chapitre 2 du titre II du livre VI du code du patrimoine ou situés dans un immeuble classé ou inscrit et concourant à la présentation au public de parties classées ou inscrites dudit immeuble ;
- les objets mobiliers, autres que les archives issues de fonds privés entrées dans les collections publiques par acquisition à titre onéreux, don, dation ou legs mentionnées supra, présentant un intérêt historique ou artistique, devenus ou demeurés propriété publique en application de la loi du 9 décembre 1905 concernant la séparation des Églises et de l'État ;
- les collections des musées ;
- les œuvres et objets d'art contemporain acquis par le Centre national des arts plastiques ainsi que les collections d'œuvres et objets d'art inscrites sur les inventaires du Fonds national d'art contemporain dont le Centre reçoit la garde ;
- les collections de documents anciens, rares ou précieux des bibliothèques ;
- les collections publiques relevant du Mobilier national et de la Manufacture nationale de Sèvres.

SECTION 2 : MODALITES D'EVALUATION ET DE COMPTABILISATION DES BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS

SOUS-SECTION 1 : MODALITES D'EVALUATION DES BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS LORS DE LA COMPTABILISATION INITIALE

A. Détermination de la valeur d'entrée

I. Principe général

Les modalités de détermination de la valeur initiale d'un bien historique et culturel diffèrent selon la situation dans laquelle se trouve le bien historique et culturel au moment de la date d'application de ce référentiel.

Ainsi, les trois situations suivantes sont distinguées :

- le bien historique et culturel entre dans le patrimoine de l'organisme postérieurement à la date d'entrée en vigueur du présent référentiel normatif ;
- à la date d'entrée en vigueur du présent référentiel normatif, le bien historique et culturel est contrôlé par l'organisme, mais n'a pas été comptabilisé ;
- à la date d'entrée en vigueur du présent référentiel normatif, le bien historique et culturel fait partie du patrimoine de l'entité et est déjà comptabilisé en tout ou partie.

a) Entrée du bien historique et culturel dans le patrimoine de l'organisme après la date d'application des dispositions du présent référentiel normatif.

Deux cas doivent être distingués, selon que le bien historique et culturel est acquis à titre onéreux ou reçu à titre gratuit.

- **Bien historique et culturel acquis à titre onéreux :**

A partir de la date d'application des dispositions du présent référentiel normatif, un bien historique et culturel acquis à titre onéreux est évalué au coût d'acquisition lors de la comptabilisation initiale.

Ce coût est constitué du prix d'achat y compris les droits de douane et taxes non récupérables, après déduction des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement, ainsi que de tous les frais directement attribuables engagés pour mettre le bien en état de fonctionnement en vue de l'utilisation prévue par l'organisme⁶⁴.

- **Bien historique et culturel reçu à titre gratuit :**

A partir de la date d'application des dispositions du présent référentiel, un bien historique et culturel reçu à titre gratuit est évalué, lors de la comptabilisation initiale, à la valeur à dire d'expert⁶⁵. La valeur fiscale est désormais exclue par la norme.

b) Bien historique et culturel contrôlé mais non comptabilisé à la date d'application des dispositions du présent référentiel

Un bien historique et culturel d'ores et déjà contrôlé sans avoir été enregistré dans les comptes est comptabilisé à l'euro symbolique.

Cette évaluation à l'euro symbolique s'effectue bien par bien. Par exemple, pour l'immobilier valorisé à l'euro symbolique en application de ces dispositions, une fiche d'inventaire physique à un euro sera constituée pour chaque bâtiment recensé monument historique.

c) Bien historique et culturel inventorié et comptabilisé en tout ou partie à la date d'application des dispositions du présent référentiel

La valeur d'entrée d'un bien historique et culturel, faisant partie du patrimoine de l'organisme et qui est déjà comptabilisé, n'est pas remise en cause, au motif que les valeurs d'entrée retenues dans le passé sont intangibles et ne peuvent donc plus être modifiées, sauf en cas de correction d'erreur.

Ainsi, l'inscription des collections mobilières antérieures au 1er janvier 2006, inventoriées et comptabilisées à l'euro symbolique sur la base d'une fiche d'inventaire globale, mise en œuvre lors de la publication de l'avis n° 2009-17 du 10 novembre 2009 du Conseil national de la comptabilité (CNC), est maintenue.

De même, lorsqu'un bien historique et culturel est partiellement comptabilisé à l'actif, le traitement des parties de l'actif déjà comptabilisées n'est pas modifié.

Dans l'hypothèse où certains de ces biens historiques et culturels auraient fait l'objet d'amortissements et/ou de dépréciations dans le passé, la valeur nette comptable telle qu'elle ressort à la date d'application des dispositions du présent référentiel est considérée comme la valeur d'entrée. Par conséquent, les amortissements et les dépréciations comptabilisées antérieurement sont repris au débit des comptes 28 et 29 par le crédit du compte d'immobilisation concerné.

Technique comptable.

Reprise des amortissements et dépréciations

Débit des comptes 28 et 29 utilisés.

Crédit du compte 217x Biens historiques et culturels

⁶⁴ La notion de coût directement attribuable est précisée dans le fascicule immobilisations corporelle de l'instruction comptable commune.

⁶⁵ La valeur à dire d'expert peut résulter d'une évaluation effectuée par France Domaine, un conservateur de musée ou un expert agréé.

II. Cas particuliers

Les cas particuliers développés ci-après concernent :

- les transferts à titre gratuit de biens historiques et culturels entre entités du secteur public ;
- les adjonctions attachées à des biens historiques et culturels ;
- les actifs ou les ensembles immobiliers comportant des éléments historiques et culturels.

a) Transfert à titre gratuit d'un bien historique et culturel entre entités du secteur public.

Le transfert d'un actif corporel entre entités du secteur public est une opération de mise à disposition réalisée à titre gratuit conférant à l'entité « receveuse » la jouissance de l'actif avec les droits et obligations qui s'y rattachent. L'entité « transférante » conserve la propriété juridique de l'actif corporel transféré, mais en perd le contrôle. De ce fait le bien est enregistré au bilan de l'entité « receveuse », et corrélativement est sorti du bilan de l'entité « transférante ».

- Lorsqu'un bien historique et culturel est transféré entre deux organismes publics ou entre un organisme public et une autre entité du secteur public (État, collectivité territoriale, ...), et en l'absence de convention prévoyant des modalités spécifiques, les dispositions suivantes s'appliquent :

- lorsque le transfert est accompagné du versement d'une somme, cette somme est retenue comme valeur d'entrée du bien historique et culturel ;
- lorsque le transfert n'est pas accompagné du versement d'une somme, la valeur figurant dans les comptes de l'entité « transférante » est reprise dans les comptes de l'entité « receveuse ».

Dans le cas où le bien faisait déjà partie du patrimoine de l'entité « transférante » sans avoir été comptabilisé, il est comptabilisé à l'euro symbolique dans les comptes de l'organisme bénéficiaire du transfert, conformément aux dispositions énoncées au § A. I. b) de la sous-section 1 de la section 2 du présent fascicule.

b) Adjonction attachée à un bien historique et culturel

Deux situations sont à distinguer :

1) Si l'adjonction remplit les trois critères définissant un bien historique et culturel, à savoir une immobilisation corporelle, contrôlée par l'organisme et à laquelle s'applique l'un des régimes juridiques énumérés de façon limitative à la sous-section 3 de la section 1 de la présente instruction, son évaluation initiale suit les modalités relatives aux biens historiques et culturels et s'effectue conformément aux dispositions énoncées au § A. de la sous-section 1 de la section 2 :

- si l'adjonction résulte d'une acquisition à titre onéreux, elle est évaluée au coût d'acquisition lors de la comptabilisation initiale ;
- si l'adjonction est reçue à titre gratuit, l'évaluation initiale correspond à la valeur à dire d'expert ;
- si l'adjonction résulte d'un transfert à titre gratuit par une autre entité du secteur public (État, organisme, collectivité territoriale, ...), sa valeur d'entrée correspond à la valeur figurant dans les comptes de l'entité « transférante » ou, en l'absence d'une telle valeur, à l'euro symbolique.

2) Dans le cas contraire où l'adjonction attachée à un bien historique et culturel ne constitue pas elle-même un bien historique et culturel au sens du présent fascicule, cette adjonction suit le régime des dépenses ultérieures (cf. infra).

c) Actifs ou ensembles immobiliers comportant des éléments historiques et culturels

Lorsqu'un actif immobilier, qui peut se présenter sous la forme d'un ensemble immobilier ne constituant pas un bien historique et culturel au sens du présent référentiel, comporte un ou plusieurs éléments, non détachables par nature ou par destination, qui sont visés par les textes énumérés à la sous-section 3 de la section 1 supra, l'actif ou l'ensemble immobilier suit dans sa totalité les dispositions applicables aux immobilisations corporelles définies dans la norme 6 du recueil des normes.

B. Modalités de comptabilisation initiale

Lors de la comptabilisation initiale, les biens historiques et culturels sont inscrits pour leur valeur initiale, telle que définie à la sous-section 1 de la section 2, au compte 217 « Biens historiques et culturels ».

Ce compte est subdivisé en fonction de la nature du bien historique et culturel :

- 2171 – Biens historiques et culturels immobiliers :

Ce sous-compte retrace la valeur initiale des biens historiques et culturels immobiliers définis au § A. de la sous-section 3 de la section 1 du fascicule, tels que, par exemple, les monuments historiques classés ou inscrits ou encore les monuments naturels inscrits au sens du code du patrimoine.

- 2172 – Biens historiques et culturels mobiliers :

Ce sous-compte retrace la valeur initiale des biens historiques et culturels mobiliers définis au § B. de la sous-section 3 de la section 1 du fascicule, tels que, par exemple, les collections des musées, les œuvres et objets d'art, les collections de documents anciens, rares ou précieux des bibliothèques, les archives historiques, au sens du code du patrimoine ou du code général de la propriété des personnes publiques.

Les montants relatifs à des biens historiques et culturels déjà comptabilisés en tout ou partie dans d'autres subdivisions du compte 21 à la date d'entrée en vigueur des dispositions du présent fascicule, doivent être reclassés dans les subdivisions adéquates 2171 ou 2172.

Une attention particulière doit être portée aux montants inscrits dans le compte 216 « Collections », afin d'identifier les collections entrant dans l'un des régimes juridiques de référence des biens historiques et culturels mobiliers. Sont donc maintenues au compte 216 les collections de documentation et les collections littéraires, scientifiques et artistiques ne constituant pas des biens historiques et culturels selon les critères énoncés supra.

Dans le cas où ces biens historiques et culturels ont fait l'objet d'amortissements dans le passé, les montants à reclasser correspondent à la valeur nette comptable de ces biens qui devient la valeur d'entrée conformément aux dispositions énoncées au § A. I. c) de la sous-section 1 de la section 2 de cette instruction.

Technique comptable

Acquisitions de biens historiques et culturels à titre onéreux

Débit 217x. Biens historiques et culturels

Crédit 4084. Factures non parvenues - Fournisseurs immobilisations

Réception de la facture

Débit 4084. Factures non parvenues - Fournisseurs immobilisations

Crédit 404. Fournisseurs immobilisations

Paielement du fournisseur

Débit 404. Fournisseurs immobilisations

Crédit compte de classe 5

Les modalités de comptabilisation des mises à disposition ou des remises en pleine propriété à un organisme, de la part de l'État ou d'un autre organisme, de biens historiques et culturels relèvent du fascicule relatif au financement externe de l'actif.

SOUS-SECTION 2 : MODALITES D'EVALUATION A LA DATE DE CLOTURE DES BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS

A. Principe général

Le potentiel de service d'un bien historique et culturel correspond à son potentiel culturel, son intérêt majeur pour le patrimoine national au point de vue de l'histoire, de l'art, de l'archéologie ou de la science vis-à-vis du public ou des chercheurs.

Aussi, la valeur d'usage de ce bien repose davantage sur des critères qualitatifs que quantitatifs et ne peut donc s'apprécier à partir des seuls flux futurs de trésorerie, ni même selon un potentiel de service attendu qui ne serait mesurable qu'au travers des avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie.

De même, la valeur vénale d'un bien historique et culturel ne peut pas toujours être estimée de manière fiable et n'a pas de pertinence au regard de la nature incessible de ces biens.

En conséquence, les conditions ne sont pas réunies pour fonder une évaluation des biens historiques et culturels à la date de clôture qui serait différente de celle retenue lors de leur comptabilisation initiale. Les valeurs d'entrée sont figées et ne peuvent pas être réévaluées, amorties ou dépréciées à la date de clôture.

B. Évaluation à la date de clôture

A la date de clôture, un bien historique et culturel est évalué dans les comptes de l'entité pour le même montant que lors de sa comptabilisation initiale.

Compte tenu de l'intangibilité de leur valeur symbolique et de l'impossibilité de leur attribuer une durée de vie, les biens historiques et culturels ne sont ni amortis, ni dépréciés.

S'agissant des biens historiques et culturels déjà comptabilisés ayant fait l'objet d'amortissements et/ou de dépréciations dans le passé, ces amortissements et dépréciations ne sont pas retraités. L'amortissement de ces biens cesse dans la mesure où leur valeur nette comptable, telle qu'elle ressort à la date d'application des dispositions du présent fascicule, est considéré comme leur nouvelle valeur symbolique (Cf. § A. I. c. de la sous-section 1 de la section 2).

En cas d'altération partielle notable d'un bien historique et culturel, une information est donnée en annexe.

SECTION 3 : MODALITES D'EVALUATION ET DE COMPTABILISATION DES DEPENSES ULTERIEURES RELATIVES AUX BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS**SOUS-SECTION 1 : DEFINITION DES DEPENSES ULTERIEURES PORTANT SUR DES BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS**

Les dépenses ultérieures relatives aux biens historiques et culturels correspondent principalement aux travaux de restauration et de rénovation réalisés sur ces biens.

Exemple : l'organisme met en place un plan de numérisation des œuvres dont il a la garde en vue d'assurer la restauration/conservation de ses biens historiques et culturels. Le coût de ce plan constitue des dépenses ultérieures sur biens historiques et culturels (BHC) ; celles-ci seront comptabilisées dans une subdivision spécifique du compte 217x "Biens historiques et culturels" et auront leur propre plan d'amortissement.

SOUS-SECTION 2 : MODALITES DE COMPTABILISATION INITIALE DES DEPENSES ULTERIEURES

Les dépenses ultérieures sont distinguées du bien historique et culturel sur lequel elles portent.

Ainsi, elles font l'objet d'une comptabilisation initiale sur une ligne dédiée dans les comptes de l'organisme, selon des modalités distinctes de celles applicables au bien historique et culturel concerné.

Les modalités de comptabilisation de ces dépenses ultérieures diffèrent selon que ces dernières relèvent de travaux de reconstruction, de gros entretien ou d'entretien courant.

A. Dépenses ultérieures relevant de travaux de reconstruction

Les dépenses ultérieures relevant de travaux de reconstruction sont comptabilisées en immobilisations corporelles en sus et distinctement du bien historique et culturel sur lequel elles portent.

Ces dépenses sont inscrites au débit de la subdivision du compte 21 correspondant à leur nature.

Ces dispositions conduisent, pour les biens historiques et culturels évalués à l'euro symbolique, à comptabiliser des dépenses ultérieures pour un montant supérieur à la valeur comptable du bien. Elles ne conduisent pas à réévaluer la comptabilisation du bien historique et culturel sous-jacent. Les dépenses ultérieures immobilisées sont amorties en fonction de leur durée de vie et dépréciées le cas échéant.

B. Dépenses ultérieures assimilées à des travaux de gros entretien ou de grandes révisions

Sont visées les dépenses de gros entretien ayant pour seul objet de vérifier le bon état de fonctionnement du bien historique et culturel et d'y apporter un entretien, sans prolonger la durée de vie au-delà celle prévue initialement⁶⁶. Par exemple, les travaux de réfection d'une toiture d'un monument historique entrent dans cette catégorie de dépenses.

⁶⁶ Ces dépenses de gros entretien doivent remplir les conditions suivantes pour être immobilisées :
- il est probable que les avantages économiques futurs associés au bien historique et culturel iront à l'organisme;
- le coût pour l'organisme des grosses réparations ou des grandes révisions peut être évalué de façon fiable.

Conformément à la norme 6 du recueil des normes, ces dépenses peuvent être comptabilisées :

- soit sous forme de provisions pour gros entretien ou grandes révisions⁶⁷ ;
- soit dès l'origine comme un composant distinct du bien historique et culturel sous-jacent (composant dit de la 2^e catégorie) si aucune provision pour gros entretiens ou grandes révisions n'a été constatée.

C. Dépenses ultérieures correspondant à de l'entretien courant

Les dépenses d'entretien courant sont comptabilisées en charges au fur et à mesure de leur réalisation.

SOUS-SECTION 3 : MODALITES D'EVALUATION A LA DATE DE CLOTURE DES DEPENSES ULTERIEURES IMMOBILISABLES

A la date de clôture, les dépenses ultérieures immobilisables, c'est-à-dire celles visées au § A. de la sous-section 2 de la section 3 et les composants visés au § B. de la sous-section 2 de la section 3, font l'objet d'un amortissement sur leur durée de vie lorsque celle-ci peut être estimée et, le cas échéant, de dépréciations.

A. Amortissement des dépenses ultérieures

Les dépenses ultérieures immobilisées se voient appliquer un plan d'amortissement propre, en fonction de leur durée d'utilisation, de façon distincte du traitement applicable au bien historique et culturel sous-jacent qui n'est pas amorti.

A la clôture de l'exercice, une dotation aux amortissements est comptabilisée en charges, pour ces dépenses ultérieures immobilisées, conformément au plan d'amortissement.

S'agissant des modalités d'évaluation du montant amortissable, des conditions de réexamen du plan d'amortissement (durée d'utilisation et mode d'amortissement) peuvent être rendues nécessaires par une modification significative :

- de l'utilisation de l'actif correspondant aux dépenses ultérieures immobilisées ;
- de la nature de cet actif ;
- suite à une dépréciation.

Dans ce cas, les dispositions énoncées par la norme 6 du recueil des normes s'appliquent.

Technique comptable

Amortissement des dépenses ultérieures

Débit 6811. Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles

Crédit 2817x. Amortissements des biens historiques et culturels

B. Dépréciation des dépenses ultérieures

Les modalités de dépréciation des dépenses ultérieures afférentes aux biens historiques et culturels suivent les dispositions énoncées dans la norme 6 du recueil des normes.

Technique comptable

Dotations des dépréciations des dépenses ultérieures

Débit 6816. Dotations aux dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles

Crédit 2917x. Dépréciations des biens historiques et culturels

⁶⁷ Le fascicule relatif à la norme 6 précise les dépenses d'entretien énumérées qui peuvent faire l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien ou grandes révisions pour lesquelles les entités ont l'option de les provisionner (et donc pour lesquelles il n'y a pas obligation de les enregistrer en composants séparés) : entretien des couvertures et traitement des charpentes ; entretien des descentes d'eaux usées et pluviales ; peinture des façades, traitement, nettoyage (sauf ravalement avec amélioration qui est un composant séparé) ; réparation des menuiseries ; peinture des parties communes et menuiseries ; remplacement des équipements intérieurs chez les locataires (hors opérations lourdes de remplacement de la plomberie et des sanitaires) ; entretien des aménagements extérieurs ; entretien important des équipements (ascenseurs, chaudières, électricité...) ; curage des égouts ; travaux d'élagage.

Reprises des dépréciations des dépenses ultérieures

Débit 2917x. Dépréciations des biens historiques et culturels

Crédit 7816. Reprises des dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles

SECTION 4 : MODALITES D'EVALUATION ET DE COMPTABILISATION LORS DE LA SORTIE DU BILAN

Un bien historique et culturel, ainsi que les compléments qui y sont associés (adjonctions, dépenses ultérieures immobilisées, ...) est sorti du bilan lorsque l'organisme n'en a plus le contrôle ou lorsque l'actif est détruit.

Ainsi, la sortie du bilan peut résulter d'une cession, d'un transfert, ou d'une mise au rebut. Au-delà des précisions apportées dans le présent paragraphe, le traitement comptable de ces sorties, incluant les dépenses ultérieures immobilisables associées, suit les dispositions relatives aux immobilisations corporelles prévues par le fascicule déclinant la norme 6.

Pour les biens historiques et culturels entrés officiellement dans un processus de cession à la clôture de l'exercice au cours duquel les biens deviennent juridiquement cessibles, une information relative aux procédures engagées et à la valeur vénale globale estimée des biens concernés est donnée en annexe. Si l'aliénation de biens est abandonnée (dans le cadre d'une procédure formalisant sans équivoque cette décision), une information adéquate est par ailleurs donnée en annexe.

Technique comptable**Cession du bien historique et culturel à titre onéreux**

Débit 462. Créances sur cessions d'immobilisations.

Crédit 756. Produits des cessions d'éléments d'actif.

Sortie du bilan du bien historique et culturel et des éventuelles dépenses ultérieures immobilisées associées, après reprise le cas échéant des amortissements et dépréciations de ces dernières

Débit 656 Valeur nette comptable des éléments d'actifs cédés.

Crédit 217x. Biens historiques et culturels

SECTION 5 : INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE

Les informations à mentionner dans l'annexe des comptes sont présentées au sein du fascicule dédié aux états financiers de la norme 1.

FASCICULE N°18 : MODALITES DE COMPTABILISATION DES CONTRATS CONCOURANT À LA RÉALISATION D'UN SERVICE PUBLIC (CF. NORME 18)

Le présent fascicule a pour objet de décrire les modalités de traitement des contrats concourant à la réalisation d'un service public, en déclinant les dispositions de la norme 18 du recueil des normes comptables pour les établissements publics.

Du fait de l'évolution récente du cadre législatif de la commande publique, la présente instruction présente, dans des paragraphes distincts, les modalités comptables spécifiquement applicables aux :

- contrats de partenariats antérieurs au 23 juillet 2015 et qui sont régis par l'ordonnance n° 2004-559 du 17 juin 2004 modifiée par la loi du 28 juillet 2008 ;
- marchés de partenariat conclus postérieurement à l'ordonnance n° 2015-899 du 23 juillet 2015 relative aux marchés publics.

Ces dispositions sont applicables à l'ensemble des organismes. Quel que soit le cadre législatif qui les encadre, ces contrats ou marchés se caractérisent par le fait que l'organisme public contrôle le service public à la fourniture duquel le tiers (partenaire public ou privé) concourt grâce à l'équipement défini dans le contrat.

L'équipement, objet du contrat s'entend comme un ensemble cohérent fonctionnel regroupant l'ensemble des éléments de toute nature (ouvrages, installations, matériels...) nécessaires ou utiles à l'exécution du service par le tiers conformément aux termes du contrat ou du marché.

Les biens faisant l'objet de la présente instruction sont ceux apportés, construits ou acquis par un tiers pour la réalisation d'un service public qui entrent dans le cadre de dispositions contractuelles entre l'organisme et ce tiers.

A l'inverse des autres fascicules qui, pour la plupart, commentent les comptes de chaque norme de manière croissante, le présent fascicule présente une organisation différente puisqu'il distingue les modalités de comptabilisation des marchés de partenariat de celles des contrats de partenariat.

SECTION 1 : CHAMP D'APPLICATION

L'ensemble des partenariats entrant dans le champs de l'instruction sont ceux résultant de l'ancienne législation et ceux conclus dans le cadre de la nouvelle législation

SOUS-SECTION 1 : LES CONTRATS DE PARTENARIAT ET ASSIMILES ANTERIEURS AU 23 JUILLET 2015:

Les contrats de partenariat public-privés (PPP) et assimilés, hors baux emphytéotiques, désignent :

- d'une part les contrats régis par l'ordonnance n° 2004-559 du 17 juin 2004 modifiée par la loi du 28 juillet 2008 et,
- d'autre part les autorisations d'occupation temporaire du domaine public (AOT) avec, ou non, levée d'option d'achat (LOA).
- L'ordonnance du 17 juin 2004⁶⁸ définit les contrats de partenariat comme étant :
 - « *des contrats administratifs par lesquels l'État ou un établissement public de l'État confie à un tiers, pour une période déterminée en fonction de la durée d'amortissement des investissements ou des modalités de financement retenues, une mission globale relative au financement d'investissements immatériels, d'ouvrages ou d'équipements nécessaires au service public, à la construction ou transformation des ouvrages ou équipements, ainsi qu'à leur entretien, leur maintenance, leur exploitation ou leur gestion, et, le cas échéant, à d'autres prestations de services concourant à l'exercice, par la personne publique, de la mission de service public dont elle est chargée.* - *Le cocontractant de la personne publique assure la maîtrise d'ouvrage des travaux à réaliser.*
 - *Il peut se voir confier tout ou partie de la conception des ouvrages.*
 - *La rémunération du cocontractant fait l'objet d'un paiement par la personne publique pendant toute la durée du contrat. Elle peut être liée à des objectifs de performance assignés au cocontractant.* »

Il s'agit de contrats dérogeant au code des marchés publics par lesquels l'organisme public confie à un tiers une mission globale, laquelle comprend nécessairement le financement de l'investissement, la construction ou transformation de l'équipement et l'exploitation/maintenance du service en contrepartie du versement d'une rémunération versée par la personne publique (paiements différés). Ces versements sont effectués à deux titres : la part fixe, qui rémunère l'exploitation, d'une part et la partie intéressement, liée à des indicateurs de performances fixés par le contrat, d'autre part. Outre ces paiements, le titulaire bénéficie du droit d'exploiter l'ouvrage et de le valoriser en percevant des recettes dites de valorisation qui lui restent acquises et sont déduites du prix de l'ouvrage versé par la personne publique en fonction des dispositions contractuelles. Le titulaire assure la maîtrise d'ouvrage des constructions et le risque d'exploitation est, par principe, partagé au regard des dispositions contractuelles.

Les autres contrats concourant à la réalisation d'un service public :

Les contrats concourant à la réalisation d'un service public antérieurs au 23 juillet 2015, englobent les contrats d'autorisation d'occupation temporaire (AOT) adossés à une location avec option d'achat (LOA) prévoyant la fourniture de services. En l'absence de fourniture de services, les AOT-LOA sont assimilables à des contrats de location-financement et relèvent de la norme 6 « Les immobilisations corporelles ».

⁶⁸ Art 1 de l'ordonnance du 17 juin 2004.

Par ailleurs, les contrats de délégations de service public⁶⁹ et les contrats de concession entrent dans le champ d'application de la norme mais ne sont pas évoqués dans l'instruction.

- Les biens exclus de la norme 18 :

Sont exclus du champ d'application de l'instruction et de la norme 18, les biens mis par l'organisme à disposition de structures publiques ou privées et les biens remis par l'organisme, qui en disposait déjà, à un tiers pour qu'il l'exploite à son profit dans le cadre d'un contrat ou en l'application d'une décision unilatérale. L'instruction relative aux immobilisations corporelles et à la norme 6 précisent les modalités comptables des biens ainsi mis à disposition ou remis par l'organisme ou dont l'occupation est autorisée par ce dernier.

SOUS-SECTION 2 : LES MARCHES DE PARTENARIAT POSTERIEURS AU 23 JUILLET 2015

L'ordonnance n° 2015-899 du 23 juillet 2015 opère un changement majeur pour ce qui concerne les partenariats. Ceux-ci sont, dorénavant, des marchés publics et appliquent le droit des marchés publics, sous réserve de quelques spécificités. De fait, la présente instruction s'applique aux marchés de partenariat régis par l'ordonnance n° 2015-899 du 23 juillet 2015 relative aux marchés publics.

Les marchés de partenariat sont des marchés publics⁷⁰ définis comme étant :

« Un marché de partenariat est un marché public qui permet de confier à un opérateur économique ou à un groupement d'opérateurs économiques une mission globale ayant pour objet :

- La construction, la transformation, la rénovation, le démantèlement ou la destruction d'ouvrages, d'équipements ou de biens immatériels nécessaires au service public ou à l'exercice d'une mission d'intérêt général ;
- Tout ou partie de leur financement.

Le titulaire du marché de partenariat assure la maîtrise d'ouvrage de l'opération à réaliser.

Cette mission globale peut également avoir pour objet :

- Tout ou partie de la conception des ouvrages, équipements ou biens immatériels ;
- L'aménagement, l'entretien, la maintenance, la gestion ou l'exploitation d'ouvrages, d'équipements ou de biens immatériels ou une combinaison de ces éléments ;
- La gestion d'une mission de service public ou des prestations de services concourant à l'exercice, par la personne publique, de la mission de service public dont elle est chargée.

L'acheteur peut donner mandat au titulaire pour encaisser, en son nom et pour son compte, le paiement par l'usager de prestations exécutées en vertu du contrat. »

- Caractéristiques principales

Comme précédemment, les partenariats portent sur la construction, la transformation, la rénovation, le démantèlement ou la destruction d'ouvrages, d'équipements ou de biens immatériels nécessaires au service public ou à l'exercice d'une mission d'intérêt général ainsi que sur le financement de ces investissements. En revanche, l'exploitation et la maintenance de l'actif ne sont plus des missions obligatoires.

L'ordonnance n° 2015-899 du 23 juillet 2015 consacre la possibilité de **déléguer la gestion d'une mission de service public** ou des prestations de services concourant à l'exercice d'une mission de service public. Toutefois, la gestion d'une mission de service public dans un marché de partenariat ne peut être qu'accessoire à la construction de l'équipement.

Le marché de partenariat est un contrat de longue durée conclu pour une période définie en fonction de la durée des investissements ou des modalités de financement retenues.

Les modalités de rémunération du titulaire, fixées à l'article 83 de l'ordonnance doivent être précisées dans le contrat. Les recettes de valorisation, les objectifs de performance et la part fixe sont maintenus.

- **Seuil de recours**

⁶⁹ La délégation de service public est définie, en ce qui concerne l'État, par l'article 38 de la loi n° 93-122 du 29 janvier 1993 relative à la prévention de la corruption et à la transparence de la vie économique et des procédures publiques, dite loi Sapin. Cette définition a été codifiée à l'article L. 1411-1 alinéa 1 du code général des collectivités territoriales qui précise qu'une délégation de service public est « un contrat par lequel une personne morale de droit public confie la gestion d'un service public dont elle a la responsabilité à un délégataire public ou privé, dont la rémunération est substantiellement liée aux résultats de l'exploitation du service. Le délégataire peut être chargé de construire des ouvrages ou d'acquies des biens nécessaires au service ». L'un des principaux contrats de délégation de service public est le contrat de concession. Selon une définition doctrinale, un contrat de concession est « un contrat par lequel une personne publique (le concédant) confie à une personne morale, généralement de droit privé (le concessionnaire), le soin d'exécuter un ouvrage public et/ou d'assurer un service public à ses risques et périls pour une durée déterminée, généralement longue, et moyennant le droit de percevoir des redevances sur les usagers du service public ».

Les autres formes de délégation de service public (l'affermage, la régie intéressée, la gérance...) ne prévoient normalement pas l'apport, la construction ou l'acquisition de biens par le tiers exploitant sans que cette situation soit cependant totalement à exclure. Elle se rencontre notamment dans certains contrats d'affermage. Lorsque le cas survient, la présente norme s'applique pour les biens apportés, construits ou acquis par le tiers pour l'exploitation du service public délégué

⁷⁰ Art 67 de l'ordonnance du 23 juillet 2015

Le Législateur a entendu réserver les marchés de partenariats aux opérations dont le montant dépasse des seuils fixé par l'ordonnance du 23 juillet 2015 ⁷¹. Ces seuils sont fixés par l'article 151 du décret d'application de l'ordonnance de 2015⁷² à :

- « 1°) **2 millions d'euros HT** lorsque l'objet principal du marché de partenariat porte sur :
 - a) des biens immatériels, des systèmes d'information ou des équipements autres que des ouvrages ou ;
 - b) lorsque le contrat comporte des objectifs chiffrés de performance énergétique et prévoit que la rémunération du titulaire tient compte de l'atteinte de ces objectifs. ;
- 2°) **5 millions d'euros HT** lorsque l'objet principal du marché de partenariat porte sur :
 - a) des ouvrages d'infrastructure de réseau, notamment dans le domaine de l'énergie, des transports, de l'aménagement urbain et de l'assainissement ou ;
 - b) des ouvrages de bâtiment lorsque la mission confiée au titulaire ne comprend aucun des éléments mentionnés aux 2° et 3° du II de l'article 67 de l'ordonnance du 23 juillet 2015 susvisée.
- 3°) **10 millions d'euros HT** dans les autres cas ».
- Dès lors, une opération qui n'atteindrait pas ce montant ne pourrait faire l'objet d'un marché de partenariat.
- **Personnes susceptibles de conclure un marché de partenariat**
- Les articles 9 à 11 de l'ordonnance du 23 juillet 2015 déterminent le champ d'application de l'ordonnance. Sont ainsi susceptibles de conclure un marché public les personnes morales de droit public, certaines personnes morales de droit privé et les organismes de droit privé doté de la personnalité juridique constitués par des pouvoirs adjudicateurs⁷³.
- Sont donc, notamment, concernés les personnes morales soumises au titre I et III du GBCP.
- Néanmoins, s'agissant des marchés de partenariats, l'article 71 de l'ordonnance interdit à certains acheteurs publics de signer des marchés de partenariats.
- Ainsi, "Les marchés de partenariat peuvent être conclus par tout acheteur, à l'exception des organismes, autres que l'État, relevant de la catégorie des administrations publiques centrales dont la liste est établie par l'arrêté mentionné au I de l'article 12 de la loi du 28 décembre 2010 susvisée, ainsi que des établissements publics de santé et des structures de coopération sanitaire dotées de la personnalité morale publique."

➤ Contrairement à l'ordonnance n°2004-559 du 17 juin 2004 ⁷⁴ sur les contrats de partenariat, l'ordonnance du 23 juillet 2015 limite les personnes susceptibles de recourir au marché de partenariat et *exclut les établissements publics de santé et des structures de coopération sanitaire*⁷⁵.

- Les marchés de partenariat et l'occupation du domaine public
- La distinction entre les outils de gestion du domaine public et les contrats de la commande publique est, dorénavant, plus claire⁷⁶ : dès lors que le contrat a pour objet ou même, pour effet d'obtenir du partenaire privé l'acquisition d'un ouvrage, le contrat devra être passé en la forme d'un contrat de la commande publique et ne pourra faire l'objet d'un simple contrat d'occupation du Domaine Public.
L'ordonnance du 23 juillet 2015, précise ainsi que dans le cadre des marchés de partenariat, **le bail emphytéotique administratif et l'autorisation d'occupation temporaire** ne peuvent plus avoir comme conséquence l'acquisition sous quelle que forme que ce soit, d'un équipement ou d'un ouvrage. Aussi, le bailleur ne pourra plus acquérir un ouvrage ou tout autre prestation dans le cadre d'un bail emphytéotique administratif

Lorsque le marché de partenariat emporte **occupation du domaine public**, le titulaire du marché bénéficie d'une autorisation d'occupation du domaine. Il dispose également d'un droit réel sur les ouvrages construits, sauf stipulation contractuelles. L'ensemble de ces dispositions relève de l'article 85 de l'ordonnance.

⁷¹ Art 75 de l'ordonnance du 23 juillet 2015

⁷² Décret n°2016-360, du 25 mars 2016

⁷³ Cf. Article 10 de l'ordonnance : "Les pouvoirs adjudicateurs sont :

1° Les personnes morales de droit public ;

2° Les personnes morales de droit privé qui ont été créées pour satisfaire spécifiquement des besoins d'intérêt général ayant un caractère autre qu'industriel ou commercial, dont :

a) Soit l'activité est financée majoritairement par un pouvoir adjudicateur ;

b) Soit la gestion est soumise à un contrôle par un pouvoir adjudicateur ;

c) Soit l'organe d'administration, de direction ou de surveillance est composé de membres dont plus de la moitié sont désignés par un pouvoir adjudicateur ;

3° Les organismes de droit privé dotés de la personnalité juridique constitués par des pouvoirs adjudicateurs en vue de réaliser certaines activités en commun".

⁷⁴ Art 71 de l'ordonnance du 23 juillet 2015

⁷⁵ "Les marchés de partenariat peuvent être conclus par tout acheteur, à l'exception des organismes, autres que l'Etat, relevant de la catégorie des administrations publiques centrales dont la liste est établie par l'arrêté mentionné au I de l'article 12 de la loi du 28 décembre 2010 susvisée, ainsi que des établissements publics de santé et des structures de coopération sanitaire dotées de la personnalité morale publique".

⁷⁶ Cf. Article 101 de l'ordonnance du 23 juillet 2015

SECTION 2 : COMPTABILISATION INITIALE DES CONTRATS ET DES MARCHES DE PARTENARIAT

Les dispositions comptables relatives aux contrats de partenariat relevant de la législation antérieure au 23 Juillet 2015 et des marchés de partenariat conclus dans le cadre de l'ordonnance du 23 Juillet 2015 sont très similaires.

SOUS-SECTION 1 : PRINCIPE GÉNÉRAL

L'équipement défini au contrat ou au marché, entrant dans le champ d'application de la présente instruction, est comptabilisé en tant qu'immobilisation corporelle au bilan de l'organisme public *lorsqu'il est contrôlé par celui-ci et que son coût peut être déterminé de façon fiable.*

Le contrôle du bien par l'organisme public se caractérise par :

- la maîtrise des conditions d'utilisation de l'équipement ;
- la maîtrise du potentiel de service ou des avantages économiques futurs dérivés de cette utilisation.

Les critères de contrôle sont déterminés par les indicateurs suivants :

- l'impossibilité pour le tiers de vendre ou de donner en garantie⁷⁷ l'équipement ;⁷⁸
- l'occupation du domaine public ;
- la détermination des caractéristiques de l'équipement par l'organisme public ;
- la détermination des modalités de la gestion du service public principalement par l'organisme public⁷⁹ ;
- l'encadrement du revenu tiré par le tiers de l'équipement ;
- le transfert à l'organisme, par le tiers, des droits et obligations conférés par le contrat ou le marché sur l'équipement, lorsque le contrat ou le marché arrive à son terme.

Il n'est pas nécessaire que tous ces indicateurs soient effectifs pour que le contrôle par l'organisme public soit avéré.

La contrepartie de la comptabilisation du bien à l'actif du bilan de l'organisme consiste généralement en l'inscription d'une dette financière au passif du bilan. Dans ce cas, la part relative à l'investissement de la rémunération versée par l'organisme public au tiers est analysée comme un apurement de la dette financière. Ainsi, à l'échéance du contrat ou du marché, la dette vis-à-vis du tiers est apurée dans sa totalité. Toutefois, dans certains cas, le bien peut être enregistré à l'actif du bilan de l'organisme public pour un montant qui n'a pas pour exacte contrepartie une dette financière (sous-section 3 B).

SOUS-SECTION 2 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION AU COURS DE LA PÉRIODE DE PRÉFINANCEMENT

Avant la réception du bien, les phases successives suivantes vont se dérouler:

- le financement des études préalables ;
- la procédure d'attribution ;
- la phase de réalisation.

Il est convenu de définir dans quelle phase se situe l'opération des marchés de partenariat afin de déterminer les modalités de comptabilisation des dépenses encourues au cours de cette période.

A. Financement des études préalables et étude de la soutenabilité budgétaire :

Lorsque le contrat est un marché de partenariat une évaluation préalable du projet global ainsi qu'une étude de soutenabilité budgétaire sont imposées à l'organisme public⁸⁰.

La décision de recours au marché de partenariat est soumise à la délibération de l'organe délibérant au regard de l'évaluation préalable et de l'étude de soutenabilité budgétaire revêtus des avis au service de l'État compétent.

⁷⁷ La faculté donnée au tiers de donner en garantie les ouvrages ne suffit pas à démontrer qu'il détient le contrôle, notamment si cette garantie est donnée pour une période limitée, avec le consentement de l'entité publique et sans mettre en cause le transfert du bien à l'organisme public en fin de contrat.

⁷⁸ l'article 84 de l'ordonnance précise que le titulaire peut céder sa créance, conclure des crédits-baux et même hypothéquer les ouvrages sur lesquels il détient un droit réel ou dont il est propriétaire, dans certaines conditions

⁷⁹ Si les modalités de la gestion du service public, telles qu'elles sont prévues par le contrat, montrent que l'étendue des initiatives du tiers dans ce domaine est limitée et que, au mieux, il n'agit que pour le compte de l'organisme, il peut être supposé que l'organisme public contrôle l'équipement.

Lorsque le contrat prévoit que le tiers assure des prestations relatives à l'équipement, telles que sa construction et sa maintenance, que sa rémunération ne résulte que de ces prestations et que le contrat ne lui confère aucun rôle, ou lui confère un rôle très marginal dans la gestion du service public rendu grâce à l'équipement, ces circonstances montrent, avec plus de certitude que dans le cas où il jouerait un rôle dans la gestion du service public, que l'équipement est contrôlé par l'organisme public.

⁸⁰ Cf. Article 74 de l'ordonnance n°2015-899

➤ **L'évaluation préalable** du mode de réalisation du projet⁸¹ est réalisée, quel que soit le montant du marché de partenariat, selon les modalités prévues au II de l'article 24 du décret d'application de l'ordonnance du 23 juillet 2015⁸².

Cette évaluation comporte :

« 1) Une présentation générale :

a) du projet, notamment son objet, l'historique, le contexte, ses enjeux et les caractéristiques de son équilibre économique ;

b) de l'acheteur, notamment ses compétences, son statut et ses capacités financières ;

2) Une analyse comparative, en valeur actualisée, des différentes options de montages contractuels et institutionnels de la commande publique envisageables pour mettre en œuvre le projet, comprenant :

a) un cadrage, incluant notamment le périmètre, les procédures et le calendrier pour chacune des phases de réalisation du projet, ainsi que la durée totale du contrat ;

b) une estimation, selon le coût global, des différentes options comprenant notamment les coûts de programmation, de conception, de réalisation, de financement et de fonctionnement pour l'acheteur et pour le cocontractant avec leur évolution dans le temps couvrant toute la durée du projet ainsi que, le cas échéant, les recettes résultantes et le traitement comptable et fiscal retenu ;

3) une présentation des principaux risques afférents au projet comprenant les risques financiers, la répartition des risques entre l'acheteur et le titulaire et, le cas échéant, une valorisation financière de ces risques.»

Technique comptable

Les dépenses de l'organisme qui résultent des études préalables sont comptabilisées **au débit du compte 617 « Études et recherches »**.

➤ **L'étude de la soutenabilité budgétaire** est définie dans les art 74 et 76 de l'ordonnance, comme suit "l'étude de soutenabilité budgétaire apprécie notamment les conséquences du contrat sur les *finances publiques et la disponibilité des crédits*" ; elle "est soumise pour avis au service de l'État compétent."⁸³

L'étude de soutenabilité budgétaire comprend **cinq éléments obligatoires** :

- le coût prévisionnel global du contrat réparti annuellement selon la durée du projet
- l'indication de la proportion de capacité d'autofinancement annuelle mobilisée par ce projet ainsi que l'impact sur la situation financière de l'acheteur ;
- l'impact du contrat sur l'évolution des dépenses obligatoires de l'acheteur,
- ses conséquences sur l'endettement de l'acheteur et sur ses engagements hors bilan,
- une analyse des coûts résultant d'une rupture anticipée du contrat.

Afin d'engager la procédure de marché de partenariat, l'acheteur doit démontrer que le recours à un tel contrat présente un bilan plus favorable que celui des autres modes de réalisation du projet et que la valeur du marché du marché dépasse le seuil fixé par voie réglementaire ;

B. Procédure d'attribution :

La procédure d'attribution est la procédure par laquelle une personne publique attribue un contrat ou un marché à un tiers. La procédure d'attribution des partenariats est fixée par l'ordonnance du 23 juillet 2015 et par son décret d'application, dans le respect des règles définies par la directive européenne du 31 mars 2004 n°2014/24/UE du Parlement européen et du Conseil. Certaines dépenses engagées par l'organisme pendant cette phase peuvent être activées si elles correspondent à la définition d'un actif et si elles contribuent à l'acquisition de l'actif immobilisable ou de sa mise en état de fonctionnement.

Technique comptable

Les **dépenses** correspondantes effectuées par l'organisme⁸⁴ sont comptabilisées **au débit de la subdivision correspondante du compte 231 « Immobilisations corporelles en cours (hors biens vivants) »**.

Les primes d'indemnisation et les primes d'innovation font partie des dépenses de l'organisme relatives à la procédure d'attribution au titre de l'ordonnance du 17 juin 2004. Elles ne sont pas reprises au titre de l'ordonnance du 23 juillet 2015 ;

- L'ensemble des autres dépenses effectuées par l'organisme qui ne sont pas immobilisables sont donc comptabilisées en charges.

C. Phase de réalisation

La phase de réalisation couvre la période s'étendant de la date de signature du contrat ou du marché à la date de la mise en service (biens immobiliers) ou livraison de l'équipement (biens mobiliers).

⁸¹ Art 74 de l'ordonnance du 23 juillet 2015

⁸² Cf. Décret n°2016-360, du 25 mars 2016

⁸³ Fiche n°6 relative à l'avis sur la soutenabilité budgétaire dans les marchés de partenariat).

⁸⁴ Les dépenses d'attribution prévues respectivement aux articles 7 et 10 de l'ordonnance du 17 juin 2004 modifiée par la loi du 28 juillet 2008 abrogée par l'ordonnance n°2015-899 du 23 juillet 2015 relative aux marchés publics, modifiée

En effet, **les coûts des emprunts** peuvent être comptabilisés en immobilisation, par option, s'ils remplissent les trois conditions suivantes :

- il doit être probable que les actifs financés par emprunt généreront des avantages économiques futurs ;
- ces coûts doivent pouvoir être évalués de façon fiable ;
- ils doivent être directement attribuables à l'acquisition ou à la production de l'immobilisation.

Entrent notamment dans cette phase les intérêts de préfinancement (frais financiers intercalaires).

Technique comptable

L'ensemble des dépenses engagées par l'organisme pendant la phase de réalisation est enregistré **au débit de la subdivision correspondante du compte 231 « Immobilisations corporelles en cours (hors biens vivants) »**.

SOUS-SECTION 3 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION LORS DE LA RÉCEPTION DE L'ÉQUIPEMENT

A. Comptabilisation initiale de l'équipement à l'actif du bilan

Le coût de l'équipement, figure généralement dans le contrat ou le marché et correspond, la plupart du temps, au besoin total de financement du tiers. Il inclut les éléments suivants⁸⁵ :

- coûts de construction et investissements mobiliers immobilisables ;
- impôts et taxes sur la construction ;
- frais financiers intercalaires ;
- frais de structure⁸⁶ ;
- avenants au contrat.

Dans le cas, a priori exceptionnel, où le coût n'est pas inscrit dans le contrat⁸⁷, il est toutefois nécessaire de valoriser l'équipement. Dans l'hypothèse où l'organisme apporte une contribution essentielle au financement de l'équipement, le montant retenu correspond à la somme des flux financiers correspondant aux amortissements du capital emprunté.

Lorsque le coût des travaux de l'équipement en cours de construction ne peut être déterminé de façon fiable, la comptabilisation de cet équipement est reportée jusqu'au moment où l'entité publique peut l'évaluer de manière fiable. Cette incertitude peut conduire à comptabiliser l'équipement uniquement lors de sa mise en service.

Technique comptable

Lors de la phase de réalisation et préalablement à la mise en service, comptabilisation du bien :

Débit 231 « Immobilisations corporelles en cours (hors biens vivants) » : 100 K€

Crédit 4041 « Fournisseurs - Achats d'immobilisations » : 100 K€

Puis

Débit 4041 « Fournisseurs - Achats d'immobilisations » : 100 K€

Crédit 51 « Trésorerie » : 100 K€

Lors de la mise en service, comptabilisation du bien :

Les dépenses immobilisables enregistrées au débit du compte 231 « Immobilisations corporelles en cours (hors biens vivants) » préalablement à la mise en service de l'équipement sont transférées sur un compte d'immobilisation en service (compte 21 – immobilisations corporelles (hors biens vivants)) lors de la mise en service.

Débit 21 « Immobilisations corporelles (hors biens vivants) » : 100 K€

Crédit 231 « Immobilisations corporelles en cours (hors biens vivants) » : 100 K€

B. Comptabilisation initiale de la contrepartie au passif

L'organisme comptabilise un passif en contrepartie de la valeur de l'immobilisation. Les sommes à verser par l'organisme public au titre du financement de l'équipement sont comptabilisées en dette financière au crédit du compte 1687 « Autres dettes ».

Ces sommes sont en principe versées par l'organisme selon un échéancier prévu au contrat. Leur montant est évalué :

- pour le montant du capital exprimé dans le contrat,
- ou à défaut, pour la valeur actualisée des sommes à verser par l'organisme au titre du financement de l'équipement, correspondant à la composante « investissement » des redevances.

Technique comptable

⁸⁵ Le dédit ne fait pas partie de la valeur d'entrée à l'actif de l'immobilisation. Il s'agit d'une indemnité prévue au marché et versée au titulaire d'un marché ;

⁸⁶ Par exemple, frais de maîtrise d'ouvrage.

⁸⁷ Dans les contrats de PPP définis par l'ordonnance n° 2004-559 du 17 juin 2004, la mention du coût de l'investissement devrait y figurer en vertu de l'article 11 de cette ordonnance.

Lors de la mise en service comptabilisation de la contrepartie de l'immobilisation financée par l'organisme

Débit 21 « Immobilisations corporelles (hors biens vivants) » : 50 K€

Crédit 1687 « Autres dettes » : 50 K€

Lors de la mise en service comptabilisation de la contrepartie de l'immobilisation financée par d'autres tiers que l'Etat

Débit 21 « Immobilisations corporelles (hors biens vivants) » : 50 K€

Crédit 13417 « Autres organismes » : 50 K€

Ces sommes sont en principe versées par l'organisme selon un échéancier prévu au contrat. Leur montant est évalué :

- pour le montant du capital exprimé dans le contrat ou le marché;
- ou, à défaut, pour la valeur actualisée des sommes à verser par l'organisme au titre du financement de l'équipement, correspondant à quote-part de la rémunération relative à « Investissement »

La différence éventuelle entre le coût de l'équipement et le montant initial de la dette de l'organisme au titre du financement de l'équipement est inscrite en situation nette. C'est le cas, par exemple, de contrats ou de marchés prévoyant que le tiers est rémunéré en tout ou partie auprès des usagers.

La différence entre le coût de l'équipement figurant au contrat ou du marché, inscrite au **débit du compte 21 « immobilisations corporelles (hors biens vivants) »**, et le montant initial de la dette, inscrit au **crédit du compte 1687 « Autres dettes »**, est alors comptabilisée au **crédit du compte 13417 « Autres organismes »**.

SECTION 3 : COMPTABILISATION DES OPERATIONS PENDANT LA DUREE DU MARCHE DE PARTENARIAT

Dans un marché de partenariat, le partenaire finance un investissement, réalise un ouvrage et en assure la gestion. Une fois les travaux achevés, il met l'ouvrage ou l'équipement à disposition de l'acheteur qui lui verse une rémunération en contrepartie, pendant toute la durée du contrat ou du marché. La rémunération du titulaire fait l'objet d'un paiement par l'acheteur, à compter de l'achèvement de la mission de construction ou création.

SOUS-SECTION 1 : COMPTABILISATION DE LA REMUNERATION VERSEE AU TIERS

Lors de la période d'exécution du contrat, l'organisme public verse une rémunération au tiers.

La rémunération d'un marché de partenariat tient compte⁸⁸ :

- des coûts d'investissement, notamment les coûts d'étude et de conception, les coûts de construction, les coûts annexes à la construction et les frais financiers intercalaires ; Cette composante représente le capital remboursé ;
- des coûts de fonctionnement, notamment les coûts d'entretien, de maintenance, d'exploitation et de renouvellement des ouvrages et des équipements ;
- des coûts de financement ;
- le cas échéant, des revenus issus de l'exercice d'activités annexes ou de la valorisation du domaine.

La rémunération est liée à des objectifs de performance et peut évoluer.

Le marché de partenariat fait l'objet d'un paiement différé étalé sur toute la durée du contrat à compter de l'achèvement de "la construction, la transformation, la rénovation, le démantèlement ou la destruction d'ouvrages, d'équipements ou de biens immatériels nécessaires au service public ou à l'exercice d'une mission d'intérêt général".

Contrairement aux contrats de partenariat qui relèvent de l'ordonnance du 17 juin 2004, les marchés de partenariat peuvent donner lieu à la comptabilisation d'une avance⁸⁹ qui prévoit désormais la possibilité de déroger au principe du paiement avant service fait.

En conséquence, à la date de clôture de chaque exercice, le marché de partenariat et assimilés donne lieu à la comptabilisation au titre des rémunérations :

- d'une diminution de la dette financière (composante Investissement) ;
- d'une charge financière (composante Financement) et
- d'une charge de fonctionnement (composante Fonctionnement).

Les modalités de traitement comptable des composantes des rémunérations sont détaillées à la sous-section 2.

Les dotations de l'État (titre 7 du budget de l'État) sont destinées à couvrir tout ou partie des dépenses liées à la composante « Investissement » de la rémunération du cocontractant. Elles sont comptabilisées **au compte 1041 « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs »**.

Les subventions du titre 3 du budget de l'État, allouées au financement de tout ou partie des dépenses liées aux composantes « Financement » et « Fonctionnement » de la rémunération locative, sont inscrites au compte

⁸⁸ Cf. Article 161 du décret n°2016-360
⁸⁹ l'article 83 de l'ordonnance du 23 juillet 2015

741 « Subventions de fonctionnement – État ».

La reprise ou la reconstitution des financements reçus par l'organisme au titre d'un contrat ou d'un marché concourant à la réalisation d'un service public et inscrits au passif s'effectuent selon les modalités de comptabilisation définies dans l'instruction relative aux financements externes de l'actif.

Par ailleurs, s'agissant de l'équipement faisant l'objet du contrat ou du marché concourant à la réalisation d'un service public, une charge d'amortissement est comptabilisée à compter de sa mise en service, sous réserve des clauses d'entretien figurant au contrat.

SOUS-SECTION 2 : COMPTABILISATION DES FINANCEMENTS

Le marché de partenariat est considéré comme un contrat permettant une dépense publique différée. En effet, le financement initial de l'ensemble des opérations est effectué principalement à partir de financement privé (provenant du tiers). Ce dernier est rémunéré par l'acheteur (public), sous forme de rémunération, à compter de la mise à disposition des ouvrages construits. Le paiement est ainsi dit «différé» parce qu'il rémunère à l'achèvement des travaux et pendant toute la durée du contrat, les prestations commandées au jour de la signature du contrat. Cette modalité de rémunération suppose donc un préfinancement privé mis en place par le titulaire du contrat. En revanche, dans le cadre des marchés de partenariats, l'acheteur pourra verser avant l'achèvement de l'ouvrage des avances au titulaire du marché.

Il est néanmoins possible pour l'organisme public de subventionner un projet de partenariat. Dans ce cas, les modalités, l'échéancier de versement de ces subventions et des autres participations financières peuvent être adaptés à la durée du contrat.

Les financements des biens prévus par un contrat ou un marché concourant à la réalisation d'un service public sont comptabilisés en dettes financières conformément au contrat. La dette financière ainsi comptabilisée équivaut au montant du capital indiqué dans le contrat ou le marché ou à défaut à la valeur actualisée des sommes à verser par l'organisme au titre du financement du bien. Parallèlement, l'organisme est tenu de verser au tiers une rémunération selon les modalités prévues par le contrat.

Les termes du contrat peuvent préciser la participation de l'organisme au financement des biens. Cette participation prend alors la forme de versement d'une rémunération ou de concours financiers.

En fonction de la ventilation par nature effectuée sur chaque facture⁹⁰ reçue, l'organisme, procède à l'émission de demandes de paiement selon des imputations comptables correspondant aux composantes de la dépense, à savoir : « Investissement », « Financement » et « Fonctionnement ».

A. Diminution de la dette (composante Investissement)

L'organisme comptabilise les sommes payées au titre du financement des biens et réduit en contrepartie la dette afférente. La part « Investissement » de la rémunération est analysée comme un apurement de la dette.

Ainsi à la fin du contrat ou du marché, la dette de l'organisme envers le partenaire privé, est apurée dans sa totalité.

Le retraitement de la part du remboursement du capital est comptabilisé au débit du compte 1687 « Autres dettes ».

En fin d'exercice l'agent comptable vérifie la concordance des informations financières. Il doit rapprocher les écritures comptables comptabilisées au cours de l'exercice et l'échéancier d'emprunt afférent. Ainsi, le capital remboursé doit correspondre aux mouvements débiteurs du compte 1687 ; En fin d'année, il conviendra de s'assurer que le montant du capital restant dû, selon le contrat, est égal au solde du compte 1687. .

B. Imputation des intérêts en charges financières (composante Financement)

La composante « financement » de la rémunération est comptabilisée au débit du compte 661 « Charges d'intérêts ».

C. Imputation des charges de fonctionnement (composante Fonctionnement)

Cette part correspond à la gestion, à l'entretien, à la maintenance et aux autres prestations.

La composante « fonctionnement » de la rémunération est comptabilisée au débit du compte 611 « Sous-traitance générale ».

Exemple : l'organisme doit comptabiliser la rémunération d'un contrat de partenariat public-privé pour une valeur de 100 €

Technique comptable

Débit 6611 « Intérêts des emprunts et des dettes » : 30 K€

Débit 611 « Sous-traitance générale » : 40 K€

Débit 1687 « Autres dettes » : 30 K€

Crédit 5X : 100 K€

SOUS-SECTION 3 : DIFFERENCE ENTRE LE COÛT INITIAL DU BIEN ET LES SOMMES À VERSER AU TITRE DE SON FINANCEMENT.

⁹⁰ Le tiers doit fournir un relevé détaillé des facturations de redevances par nature de charges. Le niveau de détail nécessaire pour la correcte comptabilisation dans les comptes de l'organisme doit être défini contractuellement avec le tiers.

Afin de comptabiliser le financement du bien, une dette financière égale au coût du bien porté à l'actif de l'organisme est comptabilisée au passif de l'organisme ou à défaut, la valeur actualisée des sommes à verser par l'organisme.

A contrario, quand le tiers se rémunère intégralement auprès de l'usager au titre de ses prestations, l'organisme ne verse aucune somme au tiers et le bien est comptabilisé en situation nette selon les modalités du fascicule relatif au financement externe de l'actif, car il s'agit d'une perspective d'enrichissement patrimonial pour l'organisme, définitivement acquise à l'organisme à la fin du contrat, sans sortie de trésorerie.

Dans le cas où le tiers est rémunéré au titre du financement du bien simultanément par les sommes versées par l'organisme et par les usagers, la dette financière à comptabiliser est inférieure au coût du bien à inscrire à l'actif. La différence entre le coût initial du bien et les sommes à verser au titre du financement de celui-ci est à enregistrer dans les capitaux de l'organisme car il s'agit d'un financement externe du bien définitivement acquis pour l'organisme, à la fin du contrat, sans sortie de trésorerie.

Si le bien a fait l'objet d'un amortissement ou d'une dépréciation et qu'il bénéficie d'un financement externe (exemple versement de redevances directes des usagers au tiers), le montant de l'amortissement doit tenir compte du ratio de financement externe, notamment en comptabilisation une reprise aux dotations d'amortissement correspondant au pourcentage de financement externe.

Exemple :

L'organisme public conclut un contrat de partenariat avec un tiers afin de construire un bâtiment. Ce bien d'une valeur de 100 000 € est financé à hauteur de 90 000 € par l'organisme (avance) et par des redevances des usagers à hauteur de 10 000 € (considérées comme des Financements Externes). La Durée d' amortissement du bien est de 5 ans.

Au 31/12/N

- **Comptabilisation de l'immobilisation par l'organisme ;**

Débit 21317 « Ensembles immobiliers administratifs et commerciaux (A, B) » : 100 000 €

Crédit 1687 « Autres dettes » : 90 000 €

Crédit 13417 « Autres organismes » : 10 000 €

Au 31/12/N+1

- **Constatation d'un l'amortissement annuel**

Débit 6811 « Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles »: 20 000 €

Crédit 281317 « Constructions (même ventilation que celle du compte 213) »: 20 000 €

- **Reprise au résultat du financement rattaché à l'actif : (20 000 *10%)**

Débit 13497 - Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – Autres organismes 2 000 €

Crédit 7813 - Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs: 2 000 €

SOUS-SECTION 4 : COMPTABILISATION DES AUTRES ELEMENTS LIES AUX CLAUSES DU CONTRAT OU DU MARCHÉ DE PARTENARIAT

-Sommes à verser par l'organisme public, autres que celles liées au financement du bien.

Les sommes à verser par l'organisme pendant la durée du contrat sans lien direct avec l'élaboration ou l'acquisition du bien sont comptabilisées en charge :

- les redevances de fonctionnement, sont à comptabiliser au compte 611 « Sous-traitance générale »
- la partie des intérêts des redevances de financement au compte 6611 « Intérêts des emprunts et des dettes ».

-Sommes perçues par l'organisme.

Les rémunérations versées à l'organisme public par les usagers qui sont supérieures aux coûts de fonctionnement du service public sont comptabilisées en produit.

Si l'organisme perçoit un droit d'entrée du tiers à la signature du contrat, sa comptabilisation au compte 708 « Produits des activités annexes » est répartie de manière linéaire sur la durée du contrat. Conformément à l'ordonnance du 23 juillet 2015, le titulaire du contrat du marché de partenariat peut tirer des ouvrages réalisés des recettes annexes afin de réduire le coût supporté par la personne publique en le transférant en partie à l'usager.

SECTION 4 : MODALITES D'ÉVALUATION DE L'ACTIF

A. Évaluation du bien lors de la comptabilisation initiale.

Le bien est comptabilisé à son coût lors de la comptabilisation initiale. Le coût peut comprendre les coûts externes encourus par le tiers, tels que les montants payés aux entreprises de construction ou aux industriels qui ont livré des biens, mais également les coûts internes encourus par ce tiers, tels que les frais du personnel dédié au projet, et les frais financiers intercalaires.

Les contrats de partenariats définis par l'ordonnance n°2004-566 du 17 juin 2004 et les marchés de partenariat définis par l'ordonnance du 23 juillet 2015, doivent mentionner le coût de l'investissement. (voir § A de la sous -section 3)

B. Évaluation du bien à la date de clôture.

Un bien objet d'un contrat ou d'un marché concourant à la réalisation d'un service public est évalué à la date de clôture selon les mêmes méthodes d'évaluation que celles appliquées à une immobilisation de sa catégorie ne faisant pas l'objet d'un tel contrat, telles que précisées dans la norme 6 « Les immobilisations corporelles ».

D'éventuelles clauses contractuelles prévoient que le tiers entretient régulièrement le bien et, le plus souvent, qu'il s'engage à remettre le bien à la fin du contrat avec un niveau de service équivalent à celui du début du contrat afin de garantir la pérennité du service. Dans ce cas, ces clauses justifient l'absence d'amortissement ou de dépréciation dans les comptes de l'organisme.

En absence de clauses contractuelles, et dans l'hypothèse où le bien est altéré par des événements exceptionnels qui rendent son utilisation impossible, il convient de constater, à la clôture, une dépréciation.

L'organisme peut être amené sous réserve de dispositions contractuelles particulières à constater des dépréciations lorsque les tests pratiqués à la suite d'une altération notable de l'état physique du bien prouvent qu'il a subi une dégradation significative liée à des circonstances exceptionnelles qui empêchent son utilisation normale. De plus lorsqu'il a connaissance d'un événement rendant impossible, à court terme, une utilisation du bien conforme au contrat, l'organisme pratique des tests permettant de vérifier si le bien présente une obsolescence technique avérée. Si cette obsolescence est confirmée, il constate alors les dépréciations nécessaires.

Les amortissements et les éventuelles dépréciations qui pourraient être constatés sur le bien engendrent la reprise au compte de résultat du montant initialement comptabilisé en situation nette. Le montant repris est égal à la charge constatée sur le bien, ajusté, le cas échéant, du rapport entre le montant initialement porté en situation nette et le coût initial du bien.

Exemple : *Un marché de partenariat, conclu entre un organisme public et un opérateur privé et portant sur la construction d'un équipement d'une valeur de 100 K€, prévoit que l'opérateur privé se rémunère pour moitié sur les redevances perçues auprès des usagers. Le bien fait l'objet d'un amortissement annuel d'un montant de 10 K€.*

Technique comptable

Amortissement du bien :

Débit 68 « Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions » : 10 K€

Crédit 28 « Amortissements des immobilisations » : 10 K€

La reprise au résultat de la contrepartie en situation nette est de 50 % de la dotation aux amortissements (10 k€ x 50 % = 5 k€). En effet, l'organisme perçoit des redevances auprès des usagers à hauteur de la moitié de la valeur des dotations.

Débit 13497 « Autres organismes » : 5 k€

Crédit 781 « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions – produits de fonctionnement » : 5 k€

SECTEUR 5 : DEPENSES ULTERIEURES IMMOBILISABLES

Un bien comptabilisé à l'actif du bilan de l'organisme et faisant l'objet d'un marché concourant à la réalisation d'un service public, peut faire l'objet de dépenses ultérieures.

Ces dépenses sont immobilisables si elles sont la contrepartie de dispositions contractuelles rétablissant l'équilibre financier entre les parties (en augmentant la durée du marché ou en modifiant les conditions financières) et s'il est probable que l'organisme public en retirera des avantages économiques futurs ou un potentiel de service, au-delà de l'estimation la plus récente du niveau d'utilité de l'immobilisation existant au moment où les dépenses sont engagées.

L'écart d'utilité par rapport à l'état de l'immobilisation à cette date consiste, par exemple, en l'allongement de la durée d'utilisation, l'augmentation de la capacité d'utilisation, la diminution du coût d'utilisation ou l'amélioration substantielle de la qualité de la production.

Les travaux de petites réparations, d'entretien courant, de maintenance, de remplacement à l'identique, de remplacement à identité de service rendu ou de remise en état sans amélioration du niveau de service ne sont pas immobilisables.

Toute dépense ultérieure, si elle revêt un caractère immobilisable en application du principe ci-dessus, est enregistrée à l'actif du bilan et est intégrée au bien principal.

SECTION 6: TRAITEMENTS COMPTABLES DES FINS DE CONTRATS CONCOURANT A LA REALISATION D'UN SERVICE PUBLIC.

Le financement du bien par l'organisme durant l'exécution du contrat ou du marché de partenariat entraîne au terme du contrat l'extinction de la dette, mais ne nécessite aucun retraitement comptable particulier.

Si le bien revient in fine à l'organisme et est contrôlé par celui-ci, la comptabilisation du bien est maintenue à l'actif.

Dès lors, que le bien figure au bilan de l'organisme et que le contrat prévoit le versement d'une indemnité de retour par l'organisme au tiers, elle sera comptabilisée en **charges 611 « Sous-traitance générale »** au cours de l'exercice duquel le versement est dû.

Illustration :

Un contrat de partenariat public-privé d'une durée de 20 ans est conclu entre un organisme public et un opérateur privé pour 1 000 K€, portant sur la réalisation d'un équipement dont le coût de construction figurant au contrat s'élève à 900 K€. Les charges liées aux composantes Financement et Fonctionnement, estimées à 100 K€, sont couvertes par un financement de l'État versé sur la durée du PPP. L'organisme bénéficie également d'une dotation de l'État à hauteur de 20% du montant de l'équipement, soit 180K€ (20% x 900 K€ =180 K€). Le premier versement de 50 K€ intervient en période de préfinancement, pour couverture des frais financiers intercalaires. Puis le versement du solde est échelonné sur la durée du PPP [(180 K€ - 50 K€) / 20 ans = 6,5 K€ par an].

	Valeur initiale des financements de l'actif		Reprise au résultat du financement de l'actif (1)		Autres dettes		Immobilisations corporelles en cours		Constructions		Amortissements - Constructions		Banques		Subvention Etat		Sous-traitance		Charges d'intérêt		Dotations aux amortissements		Quote-part reprise au résultat des financements de l'actif	
	104 1		104 93X		168 7		231		213		2 813		51		741		611		661		681x		7 813	
	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
Phase de réalisation : année N-X																								
Encaissement du premier versement de la dotation de l'Etat		50 000												50 000										
Règlement des frais financiers intercalaires								50 000							50 000									
Bilan avant mise en service		50 000						50 000						50 000	50 000									
Mise en service : année N (constatation de la dette)						850 000		50 000		900 000														
Encaissement de la part annuelle de financement pour composantes Financement et Fonctionnement - Etat (T3) (100 000 / 20 = 5000)														5 000		5 000								
Encaissement de la part annuelle de dotation pour composante investissement - Etat (T7)		6 500												6 500										
Amortissement (900 000 / 20 = 45 000)												45 000									45 000			
Reprise du financement (45 000 * 20% = 9 000)				9 000																				9 000
Remboursement du capital de la dette - loyer investissement - (850 000 / 20 = 42 500)						42 500									42 500									
Charges des intérêts d'emprunt - loyer financier -															1 000					1 000				
Maintenance et autres postes - Composante Fonctionnement -															4 000				4 000					
Bilan de clôture		56 500		9 000		807 500		Soldé		900 000			45 000		36 000									
	Valeur initiale des financements de l'actif		Reprise au résultat du financement de l'actif		Autres dettes		Immobilisations corporelles en cours		Constructions		Amortissements - Constructions		Banques											
	104 1		104 93X		168 7		231		213		2 813		51											
	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit								
Soldes du bilan fin N+20		180000	180 000		Soldé		Soldé		900 000		900 000		740 000											

(1) 1349X « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'Etat »

FASCICULE N° 19 : MODALITES DE COMPTABILISATION DES CONTRATS A LONG TERME (CF. NORME 19)

Le présent fascicule constitue un développement de la norme n° 19 « Les contrats à long terme ».

Les contrats à long terme correspondent à des opérations avec contrepartie directe d'une valeur équivalente pour le financeur, et répondant à un certain nombre de critères, dont celui de la durée, généralement longue. Ces opérations sont comptabilisées selon la méthode à l'avancement.

Les contrats à long terme doivent être distingués des autres catégories d'opérations pluriannuelles que sont :

- les subventions, constituées par des financements reçus par des organismes publics dans le cadre d'opérations pluriannuelles sans contrepartie directe ;

- les opérations pluriannuelles avec contrepartie directe et non assimilables à des contrats à long terme car ne répondant pas aux critères requis.

Ce fascicule s'organise de manière différente des autres fascicules qui, pour la plupart, commentent les comptes de chaque norme de manière croissante. Afin de présenter les spécificités de ces contrats et leurs modalités de traitement comptable, la présentation suivante a été adoptée :

- la définition des contrats à long terme est exposée en section 1 ;
- le traitement comptable des contrats à long terme est développé en section 2 ;
- l'annexe est consacrée aux exemples d'application de la méthode à l'avancement :
 - A) Exemple d'un contrat à l'avancement bénéficiaire
 - B) Exemple d'un contrat à l'avancement déficitaire
 - C) Exemple d'un contrat avec résultat à terminaison non fiable à l'origine
 - D) Exemple d'un contrat pour lequel les coûts prévisionnels évoluent à la hausse

SECTION 1 : DEFINITION DES CONTRATS A LONG TERME

Les contrats à long terme sont des opérations qui s'inscrivent dans le cadre de projets uniques ayant fait l'objet d'une négociation spécifique.

Ces opérations ont une contrepartie directe d'une valeur équivalente pour le financeur, donnant lieu à la production d'un livrable portant sur la construction ou la réalisation d'un bien, d'un service ou d'un ensemble de biens ou services fréquemment complexes, dont l'exécution s'étend sur au moins deux périodes comptables ou exercices. Le droit de l'organisme public à percevoir les revenus contractuels est conditionné à l'exécution intégrale du projet et à la validation finale de sa conformité technique globale par le financeur.

Exemples : Contrats d'ingénierie, opérations d'aménagement foncier, contrat de recherche assimilé à un contrat de prestation de services⁹¹ dont l'exécution ne peut être considérée comme achevée qu'à la réalisation complète de la prestation.

Les opérations pluriannuelles ainsi déterminées dans un contrat global sont assimilables à des contrats à long terme ; ces contrats sont définis par la réunion des 5 critères suivants :

- 1) **Durée généralement longue** : au moins deux périodes comptables ou exercices, ou dont les dates de démarrage et d'achèvement se situent sur deux périodes différentes ou exercices différents.
- 2) **Négociation spécifique** : découle de la complexité de l'objet du contrat et conduit généralement acheteur et vendeur à convenir d'un travail à réaliser sur la base de spécifications et caractéristiques uniques requises par l'acquéreur ou, du moins, substantiellement adaptées aux besoins de ce dernier.
- 3) **Complexité** : recouvre la mise en œuvre, simultanément ou selon des phases techniques successives, de techniques ou de savoir-faire divers en vue de la réalisation d'un même objectif ; elle se traduit également en termes de gestion de projet et a généralement des conséquences sur la durée d'exécution du travail.

⁹¹ Dans le cadre d'un contrat de recherche assimilé à un contrat de prestation de service : le ou les partenaire(s) financeur(s) confie(nt) à l'organisme public la réalisation d'une prestation de recherche, du fait de compétences reconnues et selon une méthodologie éprouvée. Les résultats attendus sont de nature bien identifiée (paramètres à mesurer connus) et peuvent donner lieu à des éléments techniques nouveaux pour le partenaire. Le contrat de recherche assimilé à un contrat de prestation de service se distingue du contrat de recherche de subventionnement, relevant des dispositions de l'instruction relative aux subventions reçues du 20 novembre 2013.

- 4) **Ensemble de biens ou de services complexes** : vise les biens et services dont la conception, la technologie, la fonction ou l'utilisation s'inscrivent, de manière indissociable, dans un même projet. A ce titre, relèvent d'un même contrat les différents contrats négociés globalement, et exécutés de manière simultanée ou successive, qui s'inscrivent dans le cadre d'un projet unique. *A contrario*, lorsqu'un contrat porte sur la réalisation de plusieurs biens et services, que la réalisation de chacun de ces biens ou services pris individuellement a donné lieu à une négociation distincte et que le résultat attaché à chacun de ces biens et services peut être identifié, chacun de ces biens et services doit être traité dans le cadre d'un contrat distinct, qui ne peut donc être qualifié de contrat à long terme.
- 5) **Conformité du travail exécuté** : la réalisation du contrat repose sur un accord préalable fixant notamment la nature du bien ou du service à réaliser et la rémunération à laquelle il sera échangé.

SECTION 2 : TRAITEMENT COMPTABLE APPLICABLE AUX CONTRATS A LONG TERME

Les contrats à long terme sont comptabilisés selon la méthode à l'avancement : les produits et le résultat sont constatés progressivement au fur et à mesure de l'exécution du contrat et ce, que la marge prévisionnelle soit bénéficiaire ou déficitaire.

Cette méthode nécessite d'être en mesure de pouvoir effectuer un certain nombre de prévisions quant au résultat attendu du contrat à son échéance, ce qui implique de disposer des outils appropriés et notamment d'une comptabilité analytique.

SOUS-SECTION 1 : CONDITIONS REQUISES POUR L'UTILISATION DE LA MÉTHODE À L'AVANCEMENT

La méthode à l'avancement consiste à comptabiliser les produits afférents aux contrats et leur résultat au fur et à mesure de l'avancement de l'exécution des contrats.

Aussi, l'utilisation de cette méthode est-elle subordonnée aux conditions suivantes, énoncées par l'article L. 123-21 du Code de commerce :

- réalisation d'un inventaire ;
- acceptation par le co-contractant des travaux exécutés ;
- existence de documents comptables prévisionnels.

A. L'inventaire des produits et charges relatifs au contrat à long terme

Le résultat à terminaison, qui correspond à la marge prévisionnelle sur coût de revient du contrat, est déterminé en prenant en compte les éléments suivants :

les produits du contrat à long terme qui comprennent :

les produits initialement fixés par le contrat, y compris les révisions de prix (produits facturés au tiers constituant le chiffre d'affaires de l'organisme) ;

les produits issus des changements dans les conditions d'exécution du contrat approuvés par le demandeur ;

les réclamations acceptées par le demandeur ;

les primes incitatives (liées par exemple à l'achèvement anticipé du contrat) dès lors que, d'une part, les niveaux de performance ont été atteints ou qu'il est raisonnablement certain qu'ils le seront, et que, d'autre part, il est possible d'évaluer de façon fiable le montant de ces primes.

les coûts du contrat à long terme qui comprennent :

les coûts directement imputables au contrat (main d'œuvre, notamment du personnel permanent et non-permanent, sous-traitance, matériaux, amortissements du matériel utilisé pour le contrat, impôts et taxes, frais de commercialisation, location des équipements, honoraires, ...) ;

les coûts indirects rattachables au contrat (assurances contractées spécifiquement dans le cadre du contrat, conception et assistance technique, frais généraux d'exécution des contrats, ...). Les coûts indirects à prendre en compte sont ceux pouvant être raisonnablement rattachés au contrat, c'est-à-dire ceux nécessaires à la réalisation du contrat, directement attribuables au contrat et qu'il n'est pas possible d'affecter au coût du contrat sans calcul intermédiaire⁹²;

les provisions pour risques et aléas correspondant aux dépassements des charges directement prévisibles que l'expérience de l'entité, notamment statistique, rend probables.

L'évaluation des coûts du projet nécessite d'intégrer les frais de personnel et plus particulièrement, pour les contrats de recherche assimilés à des contrats de prestation de service, le coût des temps consacrés par les chercheurs à leur activité.

Les produits et charges financiers liés au contrat peuvent être pris en compte dès lors qu'ils résultent de

⁹² Le calcul intermédiaire peut s'effectuer par le biais d'une clé de répartition consistant par exemple à imputer les coûts indirects rattachables au contrat en fonction des temps passés.

conditions financières contractuelles se traduisant par des excédents ou des besoins significatifs de trésorerie pendant tout ou partie de la durée du contrat.

En revanche, certains coûts peuvent ne pas être imputés au contrat.

Il peut s'agir notamment des frais généraux et administratifs qui ne sont pas directement attribuables au contrat, sauf s'ils se rapportent à une structure administrative dédiée à 100 % à la réalisation du contrat. De même, les coûts relatifs à l'abonnement au réseau d'énergie, aux assurances (exploitation, incendie,...), aux dépenses générales d'entretien des bâtiments, etc, peuvent constituer des coûts indirects non rattachables au contrat.

Spécificité des Établissements publics d'aménagement (EPA) : Produits à inclure pour calculer la marge prévisionnelle des opérations d'aménagement ou « affaires »

Ce paragraphe sera complété en 2018.

Spécificité des Établissements publics d'aménagement (EPA) : Coûts à inclure pour calculer la marge prévisionnelle des opérations d'aménagement ou « affaires »

Ce paragraphe sera complété en 2018.

B. L'acceptation du contrat

L'organisme public dispose d'une certaine liberté pour apprécier le caractère raisonnablement certain des conditions d'acceptation du contrat qui ne reposent pas nécessairement sur un accord formel. Cette acceptation peut notamment faire référence aux usages professionnels.

C. L'existence de documents comptables prévisionnels

L'utilisation de la méthode à l'avancement nécessite un suivi, par contrat, des produits et coûts imputables à chaque contrat, issu de la tenue d'une comptabilité analytique. En effet, l'existence d'outils permettant de valider le pourcentage d'avancement et de réviser périodiquement les estimations initiales de budget et de résultat du contrat est capitale.

SOUS-SECTION 2 : L'APPLICATION DE LA MÉTHODE À L'AVANCEMENT

Deux applications différentes de cette méthode sont envisageables selon que l'organisme public est, ou non, en mesure d'estimer de manière fiable le résultat à terminaison.

A. Premier cas : l'organisme public est en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable

Lorsque le résultat d'un contrat à long terme peut être estimé de façon fiable, les produits et les coûts du contrat doivent être comptabilisés respectivement en produits et en charges en fonction du degré d'avancement du contrat à la date de clôture des comptes. Le résultat est constaté en appliquant au résultat à terminaison le pourcentage d'avancement. Le résultat à terminaison correspond à la marge prévisionnelle sur coût de revient du contrat. Un déficit attendu sur un contrat à long terme doit être immédiatement comptabilisé en charges.

1) Détermination de la capacité à évaluer de manière fiable

Dans ce cas, le chiffre d'affaires est comptabilisé et le résultat constaté au fur et à mesure de l'avancement des travaux. Cette dérogation au principe de prudence est conditionnée à la possibilité d'une évaluation fiable.

La capacité à évaluer le résultat à terminaison de manière fiable requiert la réunion des trois conditions cumulatives suivantes :

- l'évaluation du montant total prévisionnel des produits du contrat ;
- l'évaluation du montant total prévisionnel des coûts imputables au contrat ;
- l'existence d'outils de gestion, de comptabilité analytique et de contrôle interne permettant de déterminer avec une fiabilité suffisante le pourcentage d'avancement et de réviser les estimations de charges et de produits.

Aussi, les produits et charges relatifs au contrat doivent-ils être clairement identifiés afin de déterminer le résultat à terminaison de l'opération.

En raison de la nature même des opérations entrant dans le cadre des contrats à long terme, la détermination des charges et des produits prévisionnels, et par conséquent du résultat à terminaison, repose sur la formulation d'hypothèses par l'organisme public. Pour autant, ce dernier doit être en mesure de justifier que ces hypothèses permettent d'aboutir à une évaluation fiable.

Le résultat rattachable à chaque exercice est déterminé en appliquant le pourcentage d'avancement au résultat à terminaison.

2) Détermination du pourcentage d'avancement

Les organismes publics utilisent la ou les méthodes qui mesurent de façon fiable, selon leur nature, les travaux, ou services, exécutés et acceptés par rapport au volume total prévu au contrat. Le pourcentage d'avancement ne peut pas être mesuré à partir des seuls éléments juridiques (réceptions partielles, transferts de propriété, etc.) et/ou financiers (facturations partielles, avances, acomptes, etc.) issus du contrat, ces derniers ne reflétant pas nécessairement l'avancement précis des travaux.

Dans la pratique, ce pourcentage peut être déterminé, par exemple, par :

- le rapport entre le coût des travaux ou services exécutés et acceptés à la date de clôture de l'exercice et le total prévisionnel des coûts d'exécution du contrat ;
- des études ou des mesures physiques permettant d'évaluer le volume des travaux ou services exécutés par rapport au volume total des travaux ou services prévus au contrat.

3) Modalités de comptabilisation

Deux étapes de comptabilisation doivent être respectées :

- ◆ En cours d'exercice :
 - toutes les charges ayant concouru à l'exécution du contrat sont enregistrées dans les comptes appropriés : achats de matières premières, frais de personnel, etc.
 - tous les produits contractuels rattachables à l'opération et qui sont effectivement acquis sur l'exercice sont comptabilisés au résultat.
- ◆ À la clôture de l'exercice :
 - les éventuelles charges ne correspondant pas à l'avancement et rattachables à une activité future (ex : achats livrés non consommés) sont comptabilisées en stocks (en-cours de production de biens ou de services) ou charges constatées d'avance.
 - parallèlement, les produits doivent être régularisés à la hausse ou à la baisse par une écriture de produit à recevoir ou produit constaté d'avance. Cette régularisation permet de traduire au résultat de chaque exercice l'état d'avancement du contrat en lui affectant les produits déterminés en fonction du pourcentage d'avancement.

Exemple d'un contrat anticipé bénéficiaire (cf. annexe 1A - abstraction faite des opérations de dépenses réalisées en amont et des incidences de la TVA).

Exemple d'un contrat bénéficiaire pour lequel les coûts évoluent à la hausse, impliquant une révision du taux d'avancement (cf. annexe 1D - abstraction faite des opérations de dépenses réalisées en amont et des incidences de la TVA).

4) Cas particulier des contrats déficitaires pour lesquels la perte est évaluée de façon fiable

Dans le cadre de la méthode à l'avancement, la perte inhérente à un contrat déficitaire est prise en compte annuellement lors de la constatation du chiffre d'affaires selon le pourcentage d'avancement.

En effet, le résultat comptabilisé prend en compte une perte correspondant à l'avancement du projet.

En outre, dès lors que le résultat à terminaison estimé est négatif, la différence entre la perte totale estimée initialement et la perte constatée réellement au cours de l'exercice, fait l'objet d'une provision pour risques. Cette provision sera reprise annuellement pour le montant des pertes réellement comptabilisées au cours de l'exercice.

Si malgré l'utilisation de la méthode à l'avancement, des coûts déjà réalisés figurent encore à l'actif en comptes de stocks (cas de travaux ou prestations exécutés mais n'ayant pas encore fait l'objet d'une acceptation par le tiers), une partie de la perte à venir est alors à comptabiliser en dépréciation de stocks.

Exemple de contrat anticipé déficitaire (cf. annexe 1B - abstraction faite des opérations de dépenses réalisées en amont et des incidences de la TVA).

B. Deuxième cas : l'organisme public n'est pas en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable

1) Modalités de comptabilisation

En cas d'incertitudes empêchant d'estimer de façon fiable le résultat à terminaison, le principe de prudence conduit à ne constater aucun bénéfice.

Les charges ayant concouru à l'exécution du contrat au cours de l'exercice sont alors compensées par l'enregistrement de produits limité au montant de celles-ci.

Exemple de contrat avec résultat à terminaison non fiable à l'origine (cf. annexe 1C - abstraction faite des opérations de dépenses réalisées en amont et des incidences de la TVA).

2) Cas particulier des contrats déficitaires pour lesquels il est difficile, voire impossible, d'évaluer la perte de manière fiable

En présence de plusieurs hypothèses de calcul, la perte provisionnée est celle qui est la plus probable ou, à défaut, la plus faible. Dans le cas du provisionnement de la perte la plus probable, une information doit être portée en annexe, notamment sur l'option retenue et sa justification (risque additionnel mesuré par rapport à l'hypothèse de perte la plus faible).

La perte qui ne peut être estimée de façon raisonnable ne donne lieu à aucune provision mais à une information dans l'annexe.

C. Synthèse des modalités de comptabilisation selon la méthode à l'avancement

Cas où le résultat à terminaison est déterminable de façon fiable		Cas où le résultat à terminaison n'est pas déterminable de façon fiable		
Et est bénéficiaire	Et correspond à une perte	Et constitue un bénéfice probable	Et correspond à une perte estimable de façon raisonnable	Et correspond à une perte non estimable de façon raisonnable (cas exceptionnel)
Résultat à l'avancement = Résultat à terminaison x % avancement	Provision sous déduction de la perte à l'avancement déjà constatée	Aucun profit dégagé : produits limités au montant des charges	Provision à hauteur de la perte la plus probable ou à défaut de la plus faible avec mention du risque additionnel en annexe	Aucune provision, mais mention en annexe de l'existence et de la nature de l'incertitude

D. Changements de situation

En raison de la durée relativement longue de réalisation des contrats à long terme, la situation initiale constatée en début de contrat peut évoluer comme suit :

- l'organisme public peut, dans un premier temps, ne pas être en capacité d'évaluer de manière fiable le résultat à terminaison puis être en mesure de le faire ;
- l'organisme public peut avoir la capacité d'évaluer de manière fiable le résultat à terminaison pendant une période puis perdre cette capacité.

Dans ces deux cas, l'organisme adapte la méthode de constatation du résultat du contrat à la nouvelle situation et comptabilise l'effet cumulé depuis l'origine dans l'exercice de modification.

Par ailleurs, l'organisme public peut avoir à modifier l'estimation du résultat à terminaison en cours d'exécution du contrat.

S'agissant d'un changement d'estimations comptables, la norme n° 14 relative aux « changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs » précise que les estimations modifiées sont utilisées dans la détermination du résultat de l'exercice au cours duquel la nouvelle situation est apparue. Par nature, un changement d'estimation comptable n'a d'effet que sur l'exercice en cours et les exercices futurs, la modification ne peut être que prospective.

ANNEXE : MÉTHODE A L'AVANCEMENT - ILLUSTRATIONS

A) EXEMPLE D'UN CONTRAT À L'AVANCEMENT BÉNÉFICIAIRE⁹³

Un organisme public doit fournir une prestation de service, spécifique pour une entreprise Y.

Le contrat débute à la signature en année N et doit se poursuivre jusqu'en année N+2.

L'organisme public dispose d'informations fiables lui permettant de déterminer le résultat à terminaison.

➤ Le 10 septembre N : signature du contrat.

Prix de vente de la prestation1 000 000

Coût de revient estimé.....900 000

Résultat estimé 100 000

Le contrat prévoit un versement des fonds échelonné en N (400 000), N+1 (350 000) et N+2 (250 000).

Aucune révision de prix et aucune condition ne sont prévues au contrat.

L'organisme public choisit de calculer le pourcentage d'avancement selon la méthode du coût des travaux exécutés à la date de clôture des comptes.

➤ Le 1^{er} novembre N, intervient le premier versement prévu au contrat.

Produits contractuels au titre de l'année N.....400 000

411	Clients	400 000	
705	Études		400 000
<i>Enregistrement des produits contractuels de l'année N</i>			

➤ Le 31 décembre N : clôture de l'exercice.

L'objectif, à la clôture de l'exercice, est de calculer le montant d'un éventuel ajustement de chiffre d'affaires.

1) Détermination du montant des coûts des travaux acceptés par le cocontractant et exécutés au cours de l'année N :

Coûts des travaux exécutés en N.....391 500

2) Calcul du résultat réel N :

Produits contractuels de N – coût des travaux exécutés en N (400 000 – 391 500)

= résultat réel.....8 500

3) Détermination du pourcentage d'avancement N :

Coûts des travaux exécutés en N / coût de revient estimé (391 500 / 900 000)

⁹³ Abstraction faite des opérations de dépenses réalisées en amont et des incidences de la TVA.

= pourcentage d'avancement en N.....43,5%

4) Calcul du résultat à l'avancement N :

Résultat estimé x pourcentage d'avancement (100 000 X 43,5%)

= résultat à l'avancement de l'année N.....43 500

5) Détermination de l'ajustement de chiffre d'affaires N :

Résultat à l'avancement – résultat réel (43 500 – 8 500)

= ajustement du chiffre d'affaires au titre de l'année N.....35 000

418	Clients - ordre de recettes à établir	35 000	
705	Études		35 000
	<i>Enregistrement de l'ajustement de chiffre d'affaires au 31/12/N</i>		

L'impact dans le compte de résultat de l'exercice N se traduit de la façon suivante :

Charges de production imputées au contrat	391 500	Production vendue ⁽¹⁾	435 000
Résultat	43 500 ⁽²⁾		

(1) Soit les produits contractuels de N +/- ajustement du chiffre d'affaires en fonction de l'avancement, 400 000 + 35 000.

(2) Correspond au résultat à l'avancement.

➤ Le 1^{er} novembre N+1 : deuxième versement prévu au contrat.

Produits contractuels au titre de l'année N+1.....350 000

411	Clients	350 000	
705	Études		350 000
	<i>Enregistrement des produits contractuels de l'année N+1</i>		

➤ Le 31 décembre N+1 : clôture de l'exercice.

Comme en N, l'objectif est de calculer en N+1 le montant d'un éventuel ajustement de chiffre d'affaires.

1) Détermination du montant des coûts des travaux acceptés par le cocontractant et exécutés au cours de l'année N+1 :

Coûts des travaux exécutés en N+1.....342 000

2) Calcul du résultat réel N+1 :

Produits contractuels de N+1 – coût des travaux exécutés en N+1 (350 000 - 342 000)

= résultat réel N+1.....8 000

3) Détermination du pourcentage d'avancement :

Coûts cumulés des travaux exécutés en N et N+1 / coût de revient estimé ((391 500+342 000) / 900000) = pourcentage d'avancement en N+1.....81,5% 4) Calcul du résultat à l'avancement N+1 : (Résultat estimé x pourcentage d'avancement N+1) – résultat à l'avancement N (100 000 X 81,5%) – 43 500 = résultat à l'avancement de l'année N+1.....38 000 5) Détermination de l'ajustement de chiffre d'affaires : Résultat à l'avancement – résultat réel (38 000 – 8 000) = ajustement du chiffre d'affaires au titre de l'année N+1.....30 000			
418	Clients – factures à établir	30 000	
	705	Études	30 000
<i>Enregistrement de l'ajustement de chiffre d'affaires au 31/12/N+1</i>			
L'impact dans le compte de résultat de l'exercice N+1 se traduit de la façon suivante :			
Charges de production imputées au contrat	342 000	Production vendue	380 000 ⁽³⁾
Résultat	38 000 ⁽⁴⁾		
(3) Produits contractuels N+1 +/- ajustement du chiffre d'affaires en fonction de l'avancement, 350 000 + 30 000. (4) Correspond au résultat à l'avancement. ➤ Le 1 ^{er} novembre N+2 : troisième et dernier versement prévu au contrat. Produits contractuels au titre de l'année N+2.....250 000			
411	Clients	250 000	
	705	Études	250 000
<i>Enregistrement des produits contractuels de l'année N+2</i>			
➤ Le 31 décembre N+2 : clôture de l'exercice et achèvement du contrat. 1) Détermination du montant des coûts des travaux acceptés par le cocontractant et exécutés au cours de l'année N+2 : Coûts des travaux exécutés en N+2.....176 500 Le coût total des travaux exécutés dépasse le montant prévu (910 000 au lieu de 900 000) 2) Calcul du résultat réel N+2 : Produits contractuels de N+2 – coût des travaux exécutés en N+2 (250 000 - 176 500) Résultat réel N+2.....73 500			

3) Pas de détermination du pourcentage d'avancement sur le dernier exercice du contrat (100% atteints).

4) Calcul du résultat à l'avancement N+2 :

Résultat réel total – résultat à l'avancement N – résultat à l'avancement N+1

((1 000 000 – 910 000) – 43 500 – 38 000)

= résultat à l'avancement de l'année N+2.....8 500

5) Détermination de l'ajustement de chiffre d'affaires :

Résultat à l'avancement – résultat réel (8 500 – 73 500)

= ajustement du chiffre d'affaires au titre de l'année N+2.....- 65 000⁽⁵⁾

(5) La somme des ajustements des chiffres d'affaires est nulle à l'achèvement du contrat (35 000 + 30 000 – 65 000).

705	Études	65 000	
418	Clients – factures à établir		65 000
	<i>Enregistrement de l'ajustement de chiffre d'affaires au 31/12/N+2</i>		

L'impact dans le compte de résultat de l'exercice N+2 se traduit de la façon suivante :

Charges de production imputées au contrat	176 500	Production vendue	185 000 ⁽⁶⁾
Résultat	8 500 ⁽⁷⁾		

(6) Produits contractuels N+2 +/- ajustement du chiffre d'affaires, 250 000 – 65 000.

(7) Correspond au résultat à l'avancement.

Exemple d'un contrat à l'avancement bénéficiaire

prix de revient 1000
coût estimé 900
résultat estimé 100

	411		418		401		5		6		705		12	
	D	C	D	C	D	C			D	C	D	C	perte	bénéfice
1er versement prévu et enregistrement du produit contractuel	400	400					400					400		
Coût des travaux exécutés et acceptés par cocontractant					391,5	391,5	391,5		391,5					
Détermination du pourcentage d'avancement à 43,5% (391/900)														
Résultat estimé x pourcentage d'avancement (100*43,5%) : 43,5														
Détermination de l'ajustement du chiffre d'affaire en N - factures à établir			35									35		
Impact dans le compte de résultat pour l'année N	soldé		SD		soldé				391,5			435		43,5
Reprise bilan d'entrée N+1			35											
2ème versement prévu et enregistrement du produit contractuel	350	350					350					350		
Coût des travaux exécutés et acceptés par cocontractant					342	342	342		342					
Détermination du pourcentage d'avancement à 81,5% (391+342/900)														
Résultat estimé x pourcentage d'avancement (100*81,5%) : 38														
Détermination de l'ajustement du chiffre d'affaire en N - factures à établir			30									30		
Impact dans le compte de résultat pour l'année N+1	soldé		SD		soldé				342			380		38
Reprise bilan d'entrée N+2			65											
Coût des travaux exécutés et acceptés par cocontractant					176,5	176,5	176,5		176,5					
Dernier versement prévu au contrat	250	250					250					250		
Coût total des travaux exécutés : 910														
Résultat définitif à l'avancement calculé : (1000-910)-43,5-38 = 8,5														
Ajustement du chiffre d'affaire				65								65		
résultat final de la comptabilisation à l'avancement en N+2	soldé		soldé		soldé		1000	910	176,5			185		8,5
Gestion complète du contrat à l'avancement (contrat bénéficiaire)									910			1000		90

(*) résultat à l'avancement = [résultat estimé x (pourcentage d'avancement = coût des travaux depuis N / coût estimé)] - résultat avancement N-1

(**) résultat à l'avancement = somme des résultats réels - somme des résultats à l'avancement

Observations :

➤ Cette méthode d'enregistrement des contrats à long terme a permis d'étaler la constatation du chiffre d'affaires et du résultat relatifs à ce contrat sur chacun des exercices de réalisation.

➤ Dans l'exemple présenté ci-dessus, le compte 7134 « Variation des en cours de production de services » n'a pas été mouvementé dans la mesure où, par hypothèse, l'ensemble des travaux réalisés a fait l'objet d'une acceptation par le cocontractant. La même hypothèse a été retenue pour les cas 1.2 et 1.3 développés ci-après. En effet, dans le cas où tous les travaux sont acceptés, le compte 7134 sera toujours soldé à la clôture de chaque exercice et n'a pas d'impact sur la formation du résultat.

L'utilisation d'un compte de stocks dans le cadre de la méthode à l'avancement ne se justifie donc que lorsqu'une partie des travaux réalisés n'est pas acceptée par le cocontractant. Dans ce cas, les coûts non acceptés sont stockés au débit du compte 34 « En-cours de production de services » par le crédit du compte 7134. Il convient de contre passer cette écriture à la clôture de l'exercice suivant.

Si l'on reprend les écritures relatives à l'exercice N du cas 1.1 en supposant que sur les 391 500 € de travaux réalisés en N, 49 500 € ne sont pas acceptés par le cocontractant :

1) Coûts des travaux exécutés en N.....391 500
 Dont travaux non approuvés.....49 500

2) Calcul du résultat réel N :

Produits contractuels de N – coût des travaux exécutés et acceptés en N (400 000 – 342 000)
 = résultat réel.....58 000

3) Détermination du pourcentage d'avancement N :

Coûts des travaux exécutés et acceptés en N / coût de revient estimé (342 000 / 900 000)
 = pourcentage d'avancement en N.....38%

4) Calcul du résultat à l'avancement N :

Résultat estimé x pourcentage d'avancement (100 000 X 38%)
 = résultat à l'avancement de l'année N.....38 000

5) Détermination de l'ajustement de chiffre d'affaires N :

Résultat à l'avancement – résultat réel (38 000 – 58 000)
 = ajustement du chiffre d'affaires au titre de l'année N.....- 20 000

705	Études	20 000	
418	Clients – factures à établir		20 000
	<i>Enregistrement de l'ajustement de chiffre d'affaires au 31/12/N</i>		

6) Constatation en stocks des travaux non acceptés à hauteur de 49 500 €

34	En-cours de production de services	49 500	
7134	Études		49 500
	<i>Stockage des travaux non approuvés</i>		

L'impact dans le compte de résultat de l'exercice N se traduit de la façon suivante :

Charges de production imputées au contrat	391 500	Production vendue ⁽¹⁾	380 000
Résultat bénéficiaire	38 000 ⁽³⁾	Production stockée ⁽²⁾	49 500

(1) Soit les produits contractuels de N +/- ajustement du chiffre d'affaires en fonction de l'avancement, 400 000 - 20 000.

(2) Correspond au montant des travaux non acceptés

(3) Correspond au résultat à l'avancement de N.

B) EXEMPLE D'UN CONTRAT À L'AVANCEMENT DÉFICITAIRE⁹⁴

Dans le cadre d'un contrat, un organisme public anticipe cette fois un résultat à terminaison déficitaire.

Le contrat débute à la signature en année N et doit se poursuivre jusqu'en année N+1.

L'organisme public dispose d'informations fiables lui permettant de déterminer le résultat à terminaison :

➤ Le 10 septembre N : signature du contrat.

Prix de vente de la prestation900 000

Coût de revient estimé.....1 000 000

Résultat estimé -100 000

Le contrat prévoit un versement des fonds échelonné en N (400 000) et N+1 (500 000).

Aucune révision de prix et aucune condition ne sont prévues au contrat.

L'organisme public choisit de calculer le pourcentage d'avancement selon la méthode du coût des travaux exécutés à la date de clôture des comptes.

➤ Le 1^{er} novembre N : premier versement prévu au contrat.

Produits contractuels au titre de l'année N.....400 000

411	Clients	400 000	
	705	Études	400 000
		<i>Enregistrement des produits contractuels de l'année N</i>	

⁹⁴ Abstraction faite des opérations de dépenses réalisées en amont et des incidences de la TVA.

➤ Le 31 décembre N : clôture de l'exercice.

L'objectif, à la clôture de l'exercice, est de calculer le montant d'un éventuel ajustement de chiffre d'affaires.

1) Détermination du montant des coûts des travaux acceptés par le cocontractant et exécutés au cours de l'année N :

Coûts des travaux exécutés en N.....500 000

2) Calcul du résultat réel N :

Produits contractuels de N – coût des travaux exécutés en N (400 000 – 500 000)

= résultat réel.....-100 000

3) Détermination du pourcentage d'avancement N :

Coûts des travaux exécutés en N / coût de revient estimé (500 000 / 1 000 000)

= pourcentage d'avancement en N.....50%

4) Calcul du résultat à l'avancement N :

Résultat estimé x pourcentage d'avancement (-100 000 x 50%)

= résultat à l'avancement de l'année N.....-50 000

5) Détermination de l'ajustement de chiffre d'affaires N :

Résultat à l'avancement – résultat réel (-50 000 – (-100 000))

= ajustement du chiffre d'affaires au titre de l'année N.....50 000

6) Détermination de la provision pour perte à terminaison :

Perte estimée à terminaison – perte comptabilisée à l'avancement (-100 000 – (-50 000))

= provision pour perte à terminaison au titre de l'année N.....50 000

418	Clients – factures à établir	50 000	
705	Études <i>Enregistrement de l'ajustement de chiffre d'affaires au 31/12/N</i>		50 000
6815	Dotations aux provisions d'exploitation	50 000	
1516	Provisions pour pertes sur contrat <i>Enregistrement de la provision pour perte sur contrat au 31/12/N</i>		50 000

L'impact dans le compte de résultat de l'exercice N se traduit de la façon suivante :

Charges de production imputées au contrat	500 000	Production vendue ⁽¹⁾	450 000
Dotations aux provisions d'exploitation	50 000	Résultat ⁽²⁾	-100 000

(1) Produits contractuels N +/- ajustement du chiffre d'affaires en fonction de l'avancement, 400 000 + 50 000.

La perte globale imputable à l'exercice N (2) correspond à la perte estimée à terminaison.

➤ Le 1^{er} novembre N+1 : deuxième versement prévu au contrat.

Produits contractuels au titre de l'année N+1500 000

411	Clients	500 000	
	705	Études	500 000
<i>Enregistrement des produits contractuels de l'année N+1</i>			

➤ Le 31 décembre N+1 : clôture de l'exercice.

1) Détermination du montant des coûts des travaux acceptés par le cocontractant et exécutés au cours de l'année N+1 :

Coûts des travaux exécutés en N+1.....550 000

2) Calcul du résultat réel N+1 :

Produits contractuels de N+1 – coût des travaux exécutés en N+1 (500 000 - 550 000)
= résultat réel N+1.....-50 000

3) Pas de détermination du pourcentage d'avancement sur le dernier exercice du contrat (100% atteints).

4) Calcul du résultat à l'avancement N+1 :

Résultat réel total – résultat à l'avancement N (-150 000 – (-50 000))
= résultat à l'avancement de l'année N+1.....-100 000

5) Détermination de l'ajustement de chiffre d'affaires :

Résultat à l'avancement – résultat réel (-100 000-(-50 000))
= ajustement du chiffre d'affaires au titre de l'année N+1.....-50 000⁽³⁾

(3) La somme des ajustements des chiffres d'affaires est nulle à l'achèvement du contrat (50 000 + (-50 000)).

705	Études	50 000	
	418	Clients – factures à établir	50 000
<i>Enregistrement de l'ajustement de chiffre d'affaires au 31/12/N+1</i>			

1516	Provisions pour pertes sur contrat	50 000	
7815	Reprises sur provisions d'exploitation <i>Enregistrement de la reprise de provision au 31/12/N+1</i>		50 000
L'impact dans le compte de résultat de l'exercice N+1 se traduit de la façon suivante :			
Charges de production imputées au contrat	550 000	Production vendue Reprise sur provisions d'exploitation Résultat (perte)	450 000 ⁽⁴⁾ 50 000 50 000
(4) Produits contractuels N+1 +/- ajustement du chiffre d'affaires, 500 000 - 50 000.			

Exemple d'un contrat à l'avancement déficitaire

prix de revient 900
coût estimé 1000
résultat estimé -100

	1516		401		411		418		5		6		6815		705		7815		12	
	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	perte	bénéfice
1er versement prévu et enregistrement du produit contractuel					400	400			400							400				
Coût des travaux exécutés et acceptés par cocontractant			500	500						500	500									
Détermination du pourcentage d'avancement à 50% : (500/1000) Résultat estimé x pourcentage d'avancement (-100*50%) : - 50 Détermination de l'ajustement du chiffre d'affaire en N (-50-(-100)) : 50 Facture à établir							50									50				
Provision pour perte à terminaison pour N (-100-(-50)) : 50		50											50							
Impact dans le compte de résultat pour l'année N		SC	soldé		soldé		SD				500		50		450				100	
Reprise bilan d'entrée N+1	50						50													
Coût des travaux exécutés et acceptés par cocontractant			550	550						550	550	550								
Dernier versement prévu au contrat					500	500			500							500				
Coût total des travaux exécutés : 1 050 Résultat réel total - résultat avancement N : (900-1050)-(- 50) : -100 Ajustement du chiffre d'affaire								50								50				
reprise sur provision d'exploitation	50																	50		
Impact dans le compte de résultat pour l'année N+1	soldé		soldé		soldé		soldé		900	1050	550				450		50		50	
Gestion complète du contrat à l'avancement (contrat déficitaire)											1050			50		900		50		150

(*) résultat à l'avancement partiel = [résultat estimé x (pourcentage d'avancement = coût des travaux depuis N / coût estimé)] - résultat avancement N-1

(**) résultat corrigé des DAP et reprises sur provisions (complément de perte)

(***) résultat partiel à l'avancement = somme des résultats réels - somme des résultats partiels à l'avancement

C) EXEMPLE D'UN CONTRAT AVEC RÉSULTAT À TERMINAISON NON FIABLE À L'ORIGINE⁹⁵

Un organisme public signe un contrat en année N. Celui-ci doit se poursuivre jusqu'en année N+2.

L'organisme public ne dispose pas d'informations fiables lui permettant de déterminer le résultat à terminaison dès l'exercice N.

Le contrat prévoit un versement des fonds échelonné, avec notamment en N (300 000) et N+1 (400 000).
Aucune révision de prix et aucune condition ne sont prévues au contrat.

L'organisme public choisit de calculer le pourcentage d'avancement selon la méthode des coûts des travaux exécutés à la date de clôture des comptes.

La comptabilisation débute lors du premier versement prévu au contrat.

➤ Le 1^{er} novembre N :

Versement au titre de l'année N.....300 000

512	Banque	300 000	
	4191 Clients - avances et acomptes reçus sur commandes		300 000
	<i>Enregistrement du versement de l'année N</i>		

➤ Le 31 décembre N : clôture de l'exercice.

L'objectif, à la clôture de l'exercice est de calculer le montant d'un éventuel ajustement de chiffre d'affaires.

1) Détermination du montant des coûts des travaux acceptés par le cocontractant et exécutés au cours de l'année N :

Coûts des travaux exécutés en N.....200 000

2) Calcul du résultat réel N:

Produits contractuels de N – coût des travaux exécutés en N (0 – 200 000)
= résultat réel.....- 200 000

3) Détermination du pourcentage d'avancement N :

Sans objet : l'organisme public ne pouvant estimer de façon fiable le résultat à terminaison, aucun profit n'est constaté en application du principe de prudence.

4) Calcul du résultat à l'avancement N :

Résultat à l'avancement de l'année N.....0

5) Détermination de l'ajustement de chiffre d'affaires N :

Résultat à l'avancement – résultat réel (0 – (- 200 000))
= ajustement du chiffre d'affaires au titre de l'année N.....+ 200 000

⁹⁵ Abstraction faite des opérations de dépenses réalisées en amont et des incidences de la TVA.

La constatation du chiffre d'affaires est limitée au montant des charges ayant concouru à l'exécution du contrat au cours de l'exercice.

418	Clients – facture à établir	200 000	
705	Études <i>Enregistrement de l'ajustement de chiffre d'affaires au 31/12/N</i>		200 000

L'impact dans le compte de résultat de l'exercice N se traduit de la façon suivante :

Charges de production imputées au contrat	200 000	Production vendue ⁽¹⁾	200 000
Résultat	0		

(1) Produits contractuels N +/- ajustement du chiffre d'affaires, 0 – (- 200 000).

➤ Le 1^{er} novembre N+1 : deuxième versement prévu au contrat.

Versement au titre de l'année N+1.....400 000

512	Banque	400 000	
4191	Clients - avances et acomptes reçus sur commandes <i>Enregistrement du versement de l'année N+1</i>		400 000

➤ A la clôture de l'exercice N+1, le résultat à terminaison peut être estimé de façon fiable :

Prix de vente de la prestation800 000

Coût de revient estimé.....600 000

= Résultat estimé.....200 000

1) Détermination du montant des coûts des travaux acceptés par le cocontractant et exécutés au cours de l'année N+1 :

Coûts des travaux exécutés en N+1.....310 000

2) Calcul du résultat réel N+1 :

Produits contractuels de N+1 – coût des travaux exécutés en N+1 (0 - 310 000)

= résultat réel N+1.....- 310 000

<p>3) Détermination du pourcentage d'avancement en N+1 Coûts des travaux exécutés en N et N+1 / coût de revient estimé (200 000+310 000 / 600 000) = pourcentage d'avancement en N+1.....85%</p> <p>4) Calcul du résultat à l'avancement N+1 : Résultat estimé X pourcentage d'avancement (200 000 X 85%) = résultat à l'avancement de l'année N+1.....170 000</p> <p>5) Détermination de l'ajustement de chiffre d'affaires : Résultat à l'avancement – résultat réel (170 000 – (- 310 000)) = ajustement du chiffre d'affaires au titre de l'année N+1.....480 000</p>			
418	Clients – facture à établir	480 000	
	705	Études	480 000
	<i>Enregistrement de l'ajustement de chiffre d'affaires au 31/12/N+1</i>		
L'impact dans le compte de résultat de l'exercice N+1 se traduit de la façon suivante :			
Charges de production imputées au contrat	310 000	Production vendue	480 000 ⁽²⁾
Résultat	170 000 ⁽³⁾		
<p>(2) Produits contractuels N+1 +/- ajustement du chiffre d'affaires. (3) Correspond au résultat à l'avancement.</p> <p>➤ Le 1^{er} novembre N+2 intervient le dernier versement prévu au contrat. Produits contractuels au titre de l'année N+2.....100 000</p>			
411	Clients	100 000	
	705	Études	100 000
	<i>Enregistrement des produits contractuels de l'année N+2</i>		
<p>Les opérations en N+2 sont passées selon la même procédure que dans le cas classique du contrat bénéficiaire ou déficitaire, selon le montant des charges et produits réels.</p>			

Exemple d'un contrat avec résultat à terminaison non fiable à l'origine

	N	N+1
prix de revient	700	800
coût estimé	?	600
résultat estimé	?	200

	401		411		418		4191		5		6		705		12		
	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	perte	bénéf.	
1er versement prévu								300	300								
Coût des travaux exécutés et acceptés par cocontractant	200	200								200	200						
Détermination du pourcentage d'avancement sans objet (pas d'estimation fiable possible) Résultat à l'avancement : 0 Détermination de l'ajustement du chiffre d'affaire en N (0 - (-200)) : 200 Ajustement du chiffre d'affaires limité au montant des charges encourues en N.					200								200				
Impact dans le compte de résultat pour l'année N	soldé				SD				SD		200		200			0	
Reprise bilan d'entrée N+1					200			300	100								
2ème versement prévu								400	400								
Coût des travaux exécutés et acceptés par cocontractant	310	310								310	310						
En N+1, l'établissement détermine un résultat à terminaison de 200 : prix de vente à 800 et coût de revient à 600, Détermination du pourcentage d'avancement : 200 + 310 / 600 : 85% Résultat à l'avancement estimé à 170 (200 x 85%) Ajustement du chiffre d'affaire : 170 - (-310) : 480					480								480				
Impact dans le compte de résultat pour l'année N+1	soldé				SD			SC	SD		310		480			170	
Reprise bilan d'entrée N+2					680			700	190								
Dernier versement prévu au contrat			100	100					100				100				
Coût des travaux exécutés et acceptés par cocontractant	90	90								90	90	90					
Coût total des travaux exécutés : 600 Résultat réel total - résultat avancement N : 200 - 170 : 30 Ajustement du chiffre d'affaire : 30 - 10 : 20					20								20				
Pour solde des comptes 418 et 4191						700	700										
Impact dans le compte de résultat pour l'année N+2	soldé		soldé		soldé		soldé		100		90		120			30	
Gestion complète du contrat à l'avancement (contrat à terminaison non fiable à l'origine)											600		800			200	

D) EXEMPLE D'UN CONTRAT POUR LEQUEL LES COÛTS PRÉVISIONNELS ÉVOLUENT À LA HAUSSE⁹⁶

L'organisme public signe un contrat de recherche avec une entreprise d'automobiles portant sur la mise au point d'une batterie pour véhicule électrique aux capacités de stockage doublées et au poids divisé de moitié par rapport à la norme actuelle.

Les travaux de recherche sont prévus pour s'étaler sur trois ans. Le financement s'élève à 500.000 €. Le coût de revient (charges directes et indirectes imputables au contrat) s'établit à 400.000 €.

Le contrat conditionne les versements (nécessaires à l'avancement de la construction de la solution) à la production de justifications financières intermédiaires et prévoit l'échéancier de financement suivant :

1^{ère} année :250 000 €

2^{ème} année :150 000 €

3^{ème} année :100 000 €

Le budget prévisionnel de l'opération pluriannuelle s'établit en conséquence de la façon suivante :

Recette prévisionnelle :500 000 €

Coûts prévisionnels :400 000 € :

Coûts en N :250 000 €

Coûts en N+1 :150 000 €

Résultat estimé :100 000 €

Le contrat débute à la signature en année N et doit se poursuivre jusqu'en année N+2.

L'organisme public choisit de calculer le pourcentage d'avancement selon la méthode du coût des travaux exécutés à la date de clôture des comptes.

➤ Le 1^{er} novembre N, intervient le premier versement prévu au contrat.

Produits contractuels au titre de l'année N.....250 000

411	Clients	250 000	
	705	Études	250 000
<i>Enregistrement des produits contractuels de l'année N</i>			

➤ Le 31 décembre N : clôture de l'exercice.

L'objectif, à la clôture de l'exercice, est de calculer le montant d'un éventuel ajustement de chiffre d'affaires.

1) Détermination du montant des coûts des travaux acceptés par le cocontractant et exécutés au cours de l'année N :

Coûts des travaux exécutés en N.....240 000

⁹⁶ Abstraction faite des opérations de dépenses réalisées en amont et des incidences de la TVA.

2) Calcul du résultat réel N :

Produits contractuels de N – coût des travaux exécutés en N (250 000 – 240 000)

= résultat réel.....10 000

3) Détermination du pourcentage d'avancement N :

Coûts des travaux exécutés en N / coût de revient estimé (240 000 / 400 000)

= pourcentage d'avancement en N.....60%

4) Calcul du résultat à l'avancement N :

Résultat estimé x pourcentage d'avancement (100 000 X 60%)

= résultat à l'avancement de l'année N.....60 000

5) Détermination de l'ajustement de chiffre d'affaires N :

Résultat à l'avancement – résultat réel (60 000 – 10 000)

= ajustement du chiffre d'affaires au titre de l'année N.....50 000

418	Clients – facture à établir	50 000	
705	Études		50 000
	<i>Enregistrement de l'ajustement de chiffre d'affaires au 31/12/N</i>		

L'impact dans le compte de résultat de l'exercice N se traduit de la façon suivante :

Charges de production imputées au contrat	240 000	Production vendue ⁽¹⁾	300 000
Résultat	60 000 ⁽²⁾		

(1) Soit les produits contractuels de N +/- ajustement du chiffre d'affaires en fonction de l'avancement, 250 000 + 50 000.

(2) Correspond au résultat à l'avancement.

➤ En novembre N+1 : deuxième versement prévu au contrat.

Produits contractuels au titre de l'année N+1.....150 000

411	Clients	150 000	
705	Études		150 000
	<i>Enregistrement des produits contractuels de l'année N+1</i>		

➤ Le 31 décembre N+1 : clôture de l'exercice.

Comme en N, l'objectif est de calculer en N+1 le montant d'un éventuel ajustement de chiffre d'affaires.

1) Détermination du montant des coûts des travaux acceptés par le cocontractant et exécutés au cours de l'année N+1 :

Coûts des travaux exécutés en N+1.....170 000

2) Calcul du résultat réel N+1 :

Produits contractuels de N+1 – coût des travaux exécutés en N+1 (150 000 – 170 000)

= résultat réel N+1.....- 20 000

3) Détermination du pourcentage d'avancement :

Coûts cumulés des travaux exécutés en N et N+1 = 240 000 + 170 000 = 410 000

Au 31 décembre N+1, il apparaît que des coûts s'élevant à 20 000 € vont s'avérer nécessaires en N+2.

Le coût de revient estimé pour l'opération devient donc :

Coût de revient estimé recalculé = coût initialement estimé + dépassement de coût relatif au contrat constaté en N+1 + prévision de coûts supplémentaires en N+2

Soit : 400 000 + (410 000 – 400 000) + 20 000

= Coût de revient recalculé.....430 000

Les coûts réels étant supérieurs aux coûts estimés lors de la conclusion du contrat, il convient de recalculer le résultat estimé. Compte tenu des hypothèses retenues pour cet exemple, le résultat estimé est revu à la baisse et s'établit maintenant à 70 000 € (500 000 € - 430 000 €).

Coûts des travaux cumulés fin N+1 / coût de revient estimé recalculé (410 000 / 430 000)

= pourcentage d'avancement en N+1.....95%

4) Calcul du résultat à l'avancement N+1 :

(Résultat estimé x pourcentage d'avancement N+1) – résultat à l'avancement N

(70 000 X 95%) – 60 000

= résultat à l'avancement de l'année N+1.....6 500

5) Détermination de l'ajustement de chiffre d'affaires :

Résultat à l'avancement – résultat réel (6 500 – (-20 000))

= ajustement du chiffre d'affaires au titre de l'année N+1.....26 500

418	Clients – factures à établir	26 500	
705	Études		26 500
	<i>Enregistrement de l'ajustement de chiffre d'affaires au 31/12/N+1</i>		

L'impact dans le compte de résultat de l'exercice N+1 se traduit de la façon suivante :

Charges de production imputées au contrat	170 000	Production vendue	176 500 ⁽³⁾
Résultat	6 500 ⁽⁴⁾		
<p>(3) Produits contractuels N+1 +/- ajustement du chiffre d'affaires en fonction de l'avancement : 150 000 + 26 500.</p> <p>(4) Correspond au résultat à l'avancement.</p> <p>➤ En novembre N+2 : troisième et dernier versement prévu au contrat.</p> <p>Produits contractuels au titre de l'année N+2.....100 000</p>			
411	Clients	100 000	
	705	Études	100 000
<i>Enregistrement des produits contractuels de l'année N+2</i>			
<p>➤ Le 31 décembre N+2 : clôture de l'exercice et achèvement du contrat.</p> <p>1) Détermination du montant des coûts des travaux acceptés par le cocontractant et exécutés au cours de l'année N+2 :</p> <p>Coûts des travaux exécutés en N+2.....20 000 (au lieu de 0 € estimé initialement)</p> <p>2) Calcul du résultat réel N+2 :</p> <p>Produits contractuels de N+2 – coût des travaux exécutés en N+2 (100 000 – 20 000)</p> <p>Résultat réel N+2.....80 000</p> <p>3) Pas de détermination du pourcentage d'avancement sur le dernier exercice du contrat (100% atteints).</p> <p>4) Calcul du résultat à l'avancement N+2 :</p> <p>Résultat réel total – résultat à l'avancement N – résultat à l'avancement N+1</p> <p>((500 000 – 430 000) – 60 000 – 6 500)</p> <p>= résultat à l'avancement de l'année N+2.....3 500</p> <p>5) Détermination de l'ajustement de chiffre d'affaires :</p> <p>Résultat à l'avancement – résultat réel (3 500 – 80 000)</p> <p>= ajustement du chiffre d'affaires au titre de l'année N+2.....- 76 500⁽⁵⁾</p> <p>(5) La somme des ajustements des chiffres d'affaires est nulle à l'achèvement du contrat (50 000 + 26 500 – 76 500).</p>			

705	Études	76 500	
418	Clients – factures à établir <i>Enregistrement de l'ajustement de chiffre d'affaires au 31/12/N+2</i>		76 500
L'impact dans le compte de résultat de l'exercice N+2 se traduit de la façon suivante :			
Charges de production imputées au contrat	20 000	Production vendue	23 500 ⁽⁶⁾
Résultat	3 500 ⁽⁷⁾		
(6) Produits contractuels N+2 +/- ajustement du chiffre d'affaires : 100 000 – 76 500.			
(7) Correspond au résultat à l'avancement.			

Exemple d'un contrat pour lequel les coûts prévisionnels évoluent à la hausse

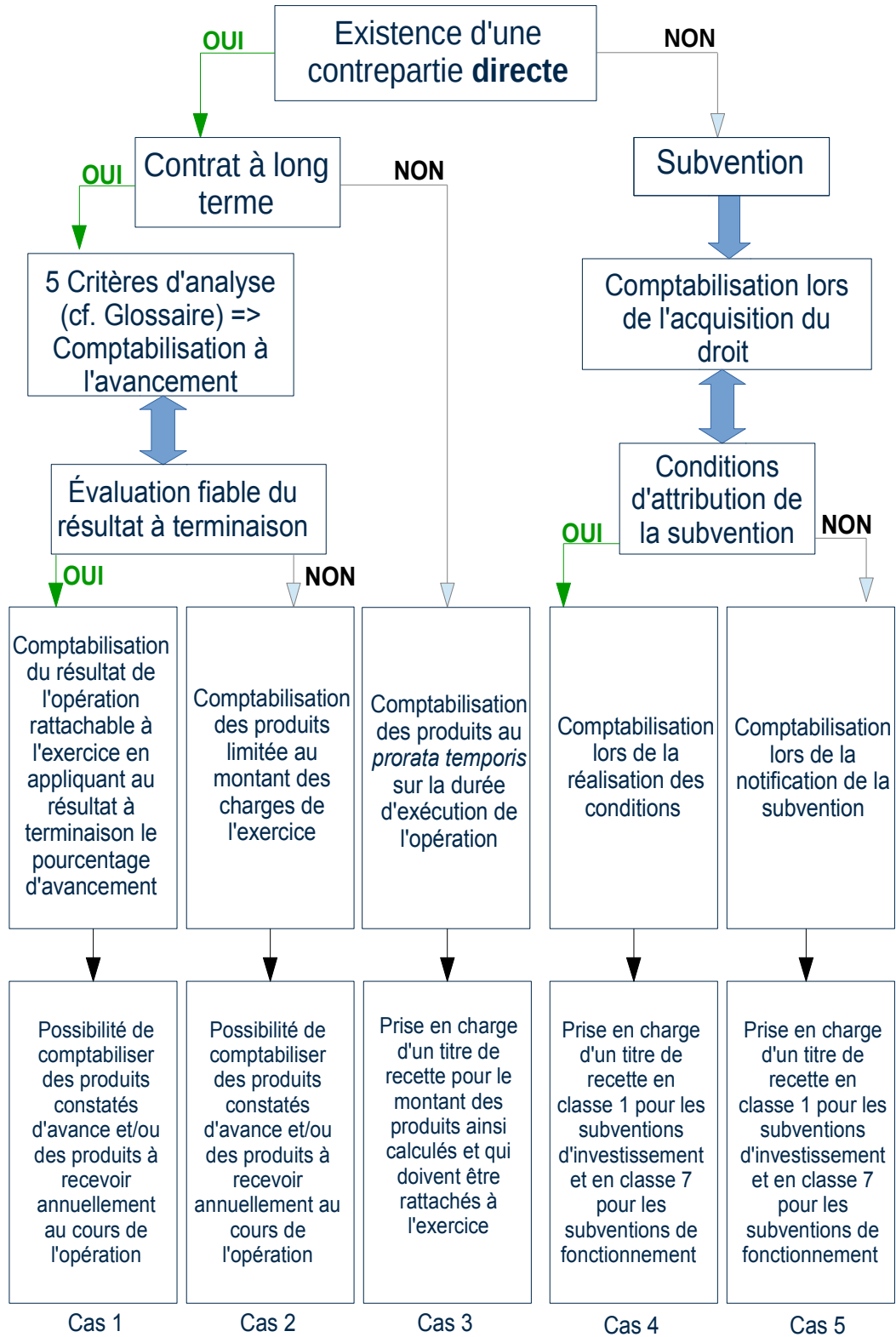
prix de revient 500 Surcoût estimé en N+1 : 10
 coût estimé 400 Surcoût estimé en N+2 : 20
 résultat estimé 100

	411		418		401		5		6		705		12	
	D	C	D	C	D	C			D	C	D	C	perte	bénéfice
1er versement prévu et enregistrement du produit contractuel	250	250					250					250		
Coût des travaux exécutés et acceptés par cocontractant					240	240		240	240					
Détermination du pourcentage d'avancement à 60% (240/400) Résultat estimé x pourcentage d'avancement (100*60%) : 60 Détermination de l'ajustement du chiffre d'affaire en N - factures à établir			50									50		
<i>Impact dans le compte de résultat pour l'année N</i>	soldé		SD		soldé				240			300		60
<i>Reprise bilan d'entrée N+1</i>			50											
2ème versement prévu et enregistrement du produit contractuel	150	150					150					150		
Coût des travaux exécutés et acceptés par cocontractant					170	170		170	170					
Coûts cumulés des travaux exécutés en N et N+1 = 240 + 170 = 410 Coût de revient estimé pour l'opération recalculé = 430 (coût initialement estimé de 400 + dépassement de coût en N+1 de 10 + évaluation d'un dépassement de coût en N+2 de 20) Les coûts réels étant supérieurs aux coûts estimés, recalcul du résultat estimé à la baisse : 70 (500 - 430) Détermination du pourcentage d'avancement à 95% (410/430) Résultat estimé x pourcentage d'avancement (70*95%-60) : 6,5 Détermination de l'ajustement du chiffre d'affaire en N - factures à établir			26,5									26,5		
<i>Impact dans le compte de résultat pour l'année N+1</i>	soldé		SD		soldé				170			176,5		6,5
<i>Reprise bilan d'entrée N+2</i>			76,5											
Coût des travaux exécutés et acceptés par cocontractant					20	20		20	20,0					
Dernier versement prévu au contrat	100	100					100					100		
Coût total des travaux exécutés : 430 Résultat définitif à l'avancement calculé : (500-430)-60-6,5 = 3,5 Ajustement du chiffre d'affaire				76,5								76,5		
<i>résultat final de la comptabilisation à l'avancement en N+2</i>	soldé		soldé		soldé		500	430	20,0			23,5		3,5
Gestion complète du contrat à l'avancement (contrat bénéficiaire)									430			500		70

(*) résultat à l'avancement = [résultat estimé x (pourcentage d'avancement = coût des travaux depuis N / coût estimé)] - résultat avancement N-1

(**) résultat à l'avancement = somme des résultats réels - somme des résultats à l'avancement

ARBRE DE DÉCISION - OPÉRATIONS PLURIANNUELLES



CAS N° 1

OPERATION PLURIANNUELLE AVEC CONTREPARTIE DIRECTE ASSIMILABLE A UN CONTRAT A LONG TERME ET DONT LE RESULTAT PEUT ETRE EVALUE DE MANIERE FIABLE

401x Fournisseurs		408x Fournisseurs - Factures non parvenues		411x Clients		418x Clients - Produits non encore facturés		487 Produits constatés d'avance		5x Disponibilités		60x Achats et variation de stocks		70x Valeurs de produits fabriqués, prestations de services, marchandises	
D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C
<p>Calcul du résultat rattachable à l'exercice en appliquant le % à l'avancement des coûts. Utilisation des produits constatés d'avance (PCA) et produits à recevoir (PAR).</p> <p>Exemple : Projet facturé 90 K€ - durée : 3 ans : 30 K€ - 40 K€ - 20 K€ Coût total : 70 K€ -> Résultat à terminaison : 20 K€ Décomposition du coût sur les 3 ans : 35 K€ - 20 K€ - 15 K€</p>															
Année N															
Certification du service fait des dépenses relatives au projet (certification du service fait)															
			35									35			
Prise en charge de la demande de paiement															
	35	35													
Facturation via l'émission d'un titre de recette															
				30											30
Encaissement des fonds															
					30					30					
<p>% à l'avancement = 35 / 70 = 50 % → Part du résultat à rattacher en N = 20 * 50 % = 10 K€ Résultat comptabilisé = 30 - 35 = - 5 K€ → Constatation d'un PAR pour 15 K€ (demande de comptabilisation)</p>															
Année N+1															
Contrepassation du PAR															
							15							15	
Certification du service fait des dépenses relatives au projet (certification du service fait)															
			20									20			
Prise en charge de la demande de paiement															
	20	20													
Facturation via l'émission d'un titre de recette															
				40											40
Encaissement des fonds															
					40					40					
<p>% à l'avancement = (35+20) / 70 = 78,50 % → Part du résultat à rattacher en N+1 = (20 * 78,50 %) - 10 = 5,7 K€ Résultat comptabilisé = 40 - (20+15) = 5 K€ → Ajustement du résultat = 5,7 - 5 → Constatation d'un PAR pour 0,7 K€ (demande de comptabilisation)</p>															

CAS N° 1

OPERATION PLURIANNUELLE AVEC CONTREPARTIE DIRECTE ASSIMILABLE A UN CONTRAT A LONG TERME ET DONT LE RESULTAT PEUT ETRE EVALUE DE MANIERE FIABLE

401x Fournisseurs		408x Fournisseurs - Factures non parvenues		411x Clients		418x Clients - Produits non encore facturés		487 Produits constatés d'avance		5x Disponibilités		60x Achats et variation de stocks		70x Valeurs de produits fabriqués, prestations de services, marchandises	
D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C
Année N+2															
Contrepassation du PAR							0,7								0,7
Certification du service fait des dépenses relatives au projet (certification du service fait)			15									15			
Prise en charge de la demande de paiement		15	15												
Facturation via l'émission d'un titre de recette				20											20
Encaissement des fonds					20					20					
Pas de % à l'avancement (100 % atteints puisque dernière année du projet) Résultat comptabilisé = 20 - (15+0,7) = 4,3 K€ → Somme des résultats comptabilisés de N à N+2 = 10 + 5,7 + 4,3 = 20 K€ → Montant égal au résultat à terminaison															
Si l'organisme encaisse les fonds avant la facturation : se reporter aux schémas comptables du sous-cas 4.2 Sous-cas 4.2 : L'encaissement des fonds intervient avant l'acquisition du droit															

CAS N° 2

OPERATION PLURIANNUELLE AVEC CONTREPARTIE DIRECTE ASSIMILABLE A UN CONTRAT A LONG TERME MAIS DONT LE RESULTAT NE PEUT PAS ETRE EVALUE DE MANIERE FIABLE

	401x Fournisseurs		408x Fournisseurs - Factures non parvenues		411x Clients		418x Clients - Produits non encore facturés		487 Produits constatés d'avance		5x Disponibilités		60x Achats et variation de stocks		70x Valeurs de produits fabriqués, prestations de services, marchandises	
	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C
Comptabilisation des produits limitée au montant des charges de l'exercice. Utilisation des produits constatés d'avance (PCA) et produits à recevoir (PAR).																
Exemple : Projet facturé 90 K€ - durée : 3 ans : 30 K€ - 40 K€ - 20 K€ Coût total : 70 K€ décomposé sur 3 ans en 35 K€ - 20 K€ - 15 K€ Résultat de l'opération : 20 K€																
Année N																
Certification du service fait des dépenses relatives au projet (certification du service fait)				35									35			
Prise en charge de la demande de paiement		35	35													
Facturation via l'émission d'un titre de recette					30											30
Encaissement des fonds						30				30						
Impact neutre sur le résultat → Charges = produits Comptabilisé : charges = 35 et produits = 30 → Constatation d'un PAR pour 5 K€ (demande de comptabilisation)							5									5
Année N+1																
Contrepassation du PAR								5								5
Certification du service fait des dépenses relatives au projet (certification du service fait)				20									20			
Prise en charge de la demande de paiement		20	20													
Facturation via l'émission d'un titre de recette					40											40
Encaissement des fonds						40				40						
Impact neutre sur le résultat → Charges = produits Comptabilisé : charges = 20 et produits = 40 - 5 = 35 → Constatation d'un PCA pour 15 K€ (demande de comptabilisation)											15					15

CAS N° 2

OPERATION PLURIANNUELLE AVEC CONTREPARTIE DIRECTE ASSIMILABLE A UN CONTRAT A LONG TERME MAIS DONT LE RESULTAT NE PEUT PAS ETRE EVALUE DE MANIERE FIABLE

401x Fournisseurs		408x Fournisseurs - Factures non parvenues		411x Clients		418x Clients - Produits non encore facturés		487 Produits constatés d'avance		5x Disponibilités		60x Achats et variation de stocks		70x Valeurs de produits fabriqués, prestations de services, marchandises	
D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C
Année N+2															
Contrepassation du PCA															
								15							15
Certification du service fait des dépenses relatives au projet (certification du service fait)															
			15									15			
Prise en charge de la demande de paiement															
	15	15													
Facturation via l'émission d'un titre de recette															
				20											20
Encaissement des fonds															
					20					20					
Impact sur le résultat N+2 : Charges = 15 et produits = 20 + 15 = 35 → Résultat = 20 K€, soit le résultat de l'opération															
Si l'organisme encaisse les fonds avant la facturation : se reporter aux schémas comptables du sous-cas 4.2 Sous-cas 4.2 : L'encaissement des fonds intervient avant l'acquisition du droit															

CAS N° 3

OPERATION PLURIANNUELLE AVEC CONTREPARTIE DIRECTE NON ASSIMILABLE A UN CONTRAT A LONG TERME

401x Fournisseurs		408x Fournisseurs - Factures non parvenues		411x Clients		5x Disponibilités		60x Achats et variation de stocks		70x Valeurs de produits fabriqués, prestations de services, marchandises	
D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C
Comptabilisation des produits au prorata temporis sur la durée d'exécution de l'opération. Exemple : Projet facturé 100 K€ - durée : 5 ans Coût total : 80 K€ décomposé sur 5 ans en 10 K€ - 20 K€ - 30 K€ - 5 K€ - 15 K€ Résultat de l'opération : 20 K€ L'organisme constatera en produits 20 K€ tous les ans indépendamment des dépenses exécutées chaque année.											
Année N											
Certification du service fait des dépenses relatives au projet (certification du service fait)											
			10					10			
Prise en charge de la demande de paiement											
	10	10									
Facturation via l'émission d'un titre de recette											
				20							20
Encaissement des fonds											
					20	20					
→ Impact sur le résultat N : 10 K€											
Année N+1											
Certification du service fait des dépenses relatives au projet (certification du service fait)											
			20					20			
Prise en charge de la demande de paiement											
	20	20									
Facturation via l'émission d'un titre de recette											
				20							20
Encaissement des fonds											
					20	20					
→ Impact sur le résultat N+1 : 0 K€											
Année N+2											
Certification du service fait des dépenses relatives au projet (certification du service fait)											
			30					30			
Prise en charge de la demande de paiement											
	30	30									
Facturation via l'émission d'un titre de recette											
				20							20
Encaissement des fonds											
					20	20					
→ Impact sur le résultat N+2 : - 10 K€											

CAS N° 3

OPERATION PLURIANNUELLE AVEC CONTREPARTIE DIRECTE NON ASSIMILABLE A UN CONTRAT A LONG TERME

401x Fournisseurs		408x Fournisseurs - Factures non parvenues		411x Clients		5x Disponibilités		60x Achats et variation de stocks		70x Valeurs de produits fabriqués, prestations de services, marchandises	
D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C
Année N+3											
Certification du service fait des dépenses relatives au projet (certification du service fait)									5		
Prise en charge de la demande de paiement		5	5								
Facturation via l'émission d'un titre de recette				20							20
Encaissement des fonds					20	20					
→ Impact sur le résultat N+3 : 15 K€											
Année N+4											
Certification du service fait des dépenses relatives au projet (certification du service fait)									15		
Prise en charge de la demande de paiement		15	15								
Facturation via l'émission d'un titre de recette				20							20
Encaissement des fonds					20	20					
→ Impact sur le résultat N+4 : 5 K€											
→ Somme des résultats comptabilisés de N à N+4 = 10 + 0 - 10 + 15 + 5 = 20 K€											
→ Montant égal au résultat de l'opération											
Si l'organisme encaisse les fonds avant la facturation : se reporter aux schémas comptables du sous-cas 4.2 Sous-cas 4.2 : L'encaissement des fonds intervient avant l'acquisition du droit											

CAS N° 4
SUBVENTION CONDITIONNÉE

441x Etat et autres collectivités publiques - Subventions		441.9 Etat et autres collectivités publiques - Avances sur subventions		448.7x Etat et autres collectivités publiques - Subventions à recevoir		5x Disponibilités		101, 104x, 131x ou 134x Si subvention d'investissement 74x Si subvention de fonctionnement	
D	C	D	C	D	C	D	C	D	C
Sous-cas 4.1 : Le droit est acquis avant l'encaissement des fonds									
A la date de réalisation des conditions, acquisition du droit et émission d'un titre de recette	1000								1000
Encaissement des fonds		1000				1000			
Sous-cas 4.2 : L'encaissement des fonds intervient avant l'acquisition du droit									
Prise en charge du titre de recette d'avance	1000		1000						
Encaissement des fonds						1000			
Lorsque les conditions sont réalisées, le droit est acquis, émission d'un titre de recette (pas d'impact budgétaire)			1000						1000
Sous-cas 4.3 : Les conditions sont réalisées, le droit est acquis à la clôture de l'exercice mais le titre de recette n'a pas pu être émis et les fonds n'ont pas été encaissés									
Constatation d'un produit à recevoir via l'émission d'une demande comptabilisation (pas d'impact budgétaire)				1000					1000
au 1er janvier N+1 : Ce produit à recevoir doit être extourné					1000			1000	
N+1 : émission du titre de recette	1000								1000
N+1 : Encaissement des fonds		1000				1000			

CAS N° 5
SUBVENTION NON CONDITIONNÉE

441x Etat et autres collectivités publiques - Subventions		441.9 Etat et autres collectivités publiques - Avances sur subventions		448.7x Etat et autres collectivités publiques - Subventions à recevoir		5x Disponibilités		101, 104x, 131x ou 134x SI subvention d'investissement 74x SI subvention de fonctionnement	
D	C	D	C	D	C	D	C	D	C
Sous-cas 5.1 : Le droit est acquis avant l'encaissement des fonds									
A la date de notification, acquisition du droit et émission d'un titre de recette	1000								1000
Encaissement des fonds			1000			1000			
Sous-cas 5.2 : L'encaissement des fonds intervient avant l'acquisition du droit									
Prise en charge du titre de recette d'avance	1000		1000						
Encaissement des fonds			1000			1000			
A l'acquisition du droit, émission d'un titre de recette (pas d'impact budgétaire)		1000							1000
Sous-cas 5.3 : Le droit est acquis à la clôture de l'exercice mais le titre de recette n'a pas pu être émis et les fonds n'ont pas été encaissés									
Constatation d'un produit à recevoir via l'émission d'une demande comptabilisation (pas d'impact budgétaire)				1000					1000
au 1er janvier N+1 : Ce produit à recevoir doit être extourné					1000			1000	
N+1 : émission du titre de recette	1000								1000
N+1 : Encaissement des fonds			1000			1000			

Arbre de décision – Glossaire

- Opérations pluriannuelles :

Les opérations pluriannuelles sont des opérations dont l'exécution s'étend sur au moins deux périodes comptables ou exercices. Deux catégories d'opérations pluriannuelles coexistent : les opérations sans contrepartie directe (subvention reçue par l'organisme) et les opérations avec contrepartie directe (contrat à long terme)

- Contrepartie directe :

Une contrepartie directe s'entend comme la production d'un livrable portant sur la construction ou la réalisation d'un bien, d'un service ou d'un ensemble de biens ou services par l'organisme au bénéfice du financeur.

- Subventions :

Les subventions sont des produits de l'organisme dont le financeur n'attend pas de contrepartie directe d'une valeur équivalente. Elles peuvent servir à financer de l'investissement ou le fonctionnement de l'organisme.

Deux catégories de subvention coexistent :

- la subvention accordée sans condition, le droit du bénéficiaire est acquis dès la date de notification de la subvention ;
- la subvention accordée sous conditions, le droit du bénéficiaire est acquis lorsque les conditions sont réalisées.

- Contrats à long terme :

Les contrats à long terme sont des opérations qui s'inscrivent dans le cadre de projets uniques ayant fait l'objet d'une négociation spécifique. Ces opérations comprennent toujours une contrepartie directe d'une valeur équivalente au financement reçu.

Les contrats à long terme sont définis par la réunion des 5 critères suivants :

- *Durée généralement longue* : a minima deux périodes comptables ou exercices (dates de démarrage et d'achèvement sur deux périodes différentes ou exercices différents).
- *Négociation spécifique* : la complexité de l'objet du contrat conduit généralement acheteur et vendeur à convenir d'un travail à réaliser sur la base de spécifications et caractéristiques uniques requises par l'acquéreur ou, du moins, substantiellement adaptées aux besoins de ce dernier.
- *Complexité* : le contrat est construit autour de la mise en oeuvre, simultanément ou selon des phases successives, de techniques ou de savoir-faire divers en vue de la réalisation d'un même objectif (gestion de projet par exemple) ce qui peut avoir des conséquences sur la durée d'exécution du travail.
- *Ensemble de biens ou de services complexes* : vise les biens et services dont la conception, la technologie, la fonction ou l'utilisation s'inscrivent, de manière indissociable, dans un même projet. À ce titre, relèvent d'un même contrat les différents contrats négociés globalement, et exécutés de manière simultanée ou successive, qui s'inscrivent dans le cadre d'un projet unique. A contrario, lorsqu'un contrat porte sur la réalisation de plusieurs biens et services, que la réalisation de chacun de ces biens ou services pris individuellement a donné lieu à une négociation distincte et que le résultat attaché à chacun de ces biens et services peut être identifié, chacun de ces biens et services doit être traité dans le cadre d'un contrat distinct.
- *Conformité du travail exécuté* : la réalisation du contrat repose sur un accord préalable fixant notamment la nature du bien ou du service à réaliser et la rémunération à laquelle il sera échangé.

FASCICULE N° 20 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES FINANCEMENTS D'ACTIFS (CF. NORME 20)

Le présent fascicule constitue un développement de la norme n° 20 « Les financements d'actifs ». Il s'organise de la façon suivante :

- les commentaires des comptes pour lesquels des explications ont semblé nécessaires sont exposés dans la sous-section 1 ;
- les schémas de comptabilisation applicables font l'objet de la sous-section 2 ;
- enfin, deux illustrations sont présentées en annexe.

Les organismes peuvent bénéficier de financements correspondant à :

- des financements en nature représentant la contrepartie de biens mis à disposition ou remis en pleine propriété ;
- des financements en espèces et destinés à l'acquisition, la production ou le maintien dans le patrimoine d'actifs incorporels, corporels et financiers.

Ces financements sont qualifiés de « financements externes de l'actif ».

Entrent notamment dans cette catégorie :

- les dotations en fonds propres de l'État, visant le financement d'un actif et correspondant donc à une subvention d'investissement en espèces allouée par l'État aux organismes (selon la nomenclature budgétaire de l'État) ;
- les dotations de l'État en nature ;
- les subventions d'investissement allouées par des entités publiques (établissements publics, collectivités territoriales, etc.), l'Union européenne ou des personnes morales de droit privé (fondations, associations, etc.) ;
- les dons et legs en capital destinés au financement d'opérations d'investissement, ainsi que ceux en nature.

Au sein des comptes de capitaux, une distinction est effectuée entre les financements reçus de l'État et les financements reçus de tiers autres que l'État (Union Européenne, collectivités territoriales,...), afin de permettre d'identifier la source des financements externes d'actifs contrôlés par les organismes. Les financements reçus de l'État et les financements reçus de tiers autres que l'État sont comptabilisés dans des postes distincts lors de leur comptabilisation initiale.

Cette distinction traduit le caractère particulier des financements en provenance de l'État pour des organismes qui ont une proximité accrue avec lui. En effet, l'État est la source principale de constitution des fonds propres de ces établissements.

Par ailleurs, pour chaque source de financement, les financements rattachables à un actif déterminé sont distingués de ceux non rattachables à un actif déterminé. En effet, les financements rattachés à des actifs clairement identifiés évoluent symétriquement aux amortissements et dépréciations de l'actif financé, de manière à lier le produit (financement reçu) à la charge (consommation des avantages économiques ou perte de valeur de l'actif).

L'inscription au passif du financement en tant que financement rattaché ou non à un actif est réalisée soit au vu des précisions contenues dans la décision attributive, dans le respect de l'intention de la partie versante, soit, en l'absence de mention explicite, selon la réalité et la connaissance de l'origine du financement de l'actif. Cette inscription peut être constituée par l'enregistrement d'une immobilisation en cours.

En synthèse :

	Source de financement de l'actif	
	État	Tiers autres que l'État
Financement non rattaché à un actif	compte 101 « Financements non rattachés à des actifs déterminés – État »	compte 131x « Financements non rattachés à des actifs déterminés - Tiers autres que l'État »
Financement rattaché à un actif	compte 1041x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - État »	compte 1341x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs – Tiers autres que l'État »

Les informations à mentionner dans l'annexe sont présentées dans la norme n° 20.

Les cas de mise à disposition d'actifs entre entités du secteur public sont traités dans l'instruction relative aux transferts d'actifs.

SOUS-SECTION 1 : COMMENTAIRES DE COMPTES

COMPTE 10. FINANCEMENTS DE L'ACTIF PAR L'ÉTAT, ÉCARTS DE RÉÉVALUATION ET RÉSERVES

Les financements effectués par l'État sont comptabilisés au compte 10 « Financements de l'actif par l'État, écarts de réévaluation et réserves ».

Ce compte se subdivise comme suit :

- 101. Financements non rattachés à des actifs déterminés – État
- 104. Financements rattachés à des actifs déterminés – État
 - 1041. Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - État
 - 10411. Contrepartie et financement des actifs mis à disposition des établissements – État
 - 10412. Contrepartie et financement des actifs remis en pleine propriété – État
 - 10413. Financement des autres actifs – État
 - 104131. État
 - 104132. ANR IA
 - 104138. Autres
 - 1049. Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - État
 - 10491. Reprise au résultat de la contrepartie et du financement des actifs mis à disposition–État
 - 10492. Reprise au résultat de la contrepartie et du financement des actifs remis en pleine propriété–État
 - 10493. Reprise au résultat du financement des autres actifs – État
 - 104931. État
 - 104932. ANR IA
 - 104938. Autres

COMPTE 101. FINANCEMENTS NON RATTACHÉS À DES ACTIFS DÉTERMINÉS – ÉTAT

Ce compte enregistre les financements non rattachés à des actifs déterminés pour leur montant initial.

Un financement non rattaché à un actif est maintenu dans les capitaux pour son montant initial.

COMPTE 104. FINANCEMENTS RATTACHÉS À DES ACTIFS DÉTERMINÉS – ÉTAT

Sont comptabilisés, pour leur montant initial, aux subdivisions du compte 1041 les financements effectués par l'État et rattachés à des actifs déterminés.

Sont comptabilisées aux subdivisions du compte 1049 les reprises au résultat du financement parallèlement à l'amortissement, la dépréciation ou la sortie du bien financé.

COMPTE 1041. VALEUR INITIALE DES FINANCEMENTS RATTACHÉS À DES ACTIFS – ÉTAT

Ce compte retrace les montants initiaux des financements alloués par l'État et rattachables à des actifs déterminés (dont la contrepartie des biens remis). Il est subdivisé en fonction de la nature du financement.

L'inscription dans le compte 1041 « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - État » implique un suivi entre le bien et son financement de façon à permettre la reprise au résultat de ce dernier.

COMPTE 10411. CONTREPARTIE ET FINANCEMENT DES ACTIFS MIS À DISPOSITION DES ÉTABLISSEMENTS – ÉTAT

Ce sous-compte enregistre les montants relatifs à la contrepartie des biens mis à disposition de l'établissement par l'État, notamment par voie conventionnelle en application de l'article R. 128-12 du code du domaine de l'État, ainsi que ceux relatifs aux financements alloués par l'État en vue de financer les travaux relatifs à ces biens.

COMPTE 10412. CONTREPARTIE ET FINANCEMENT DES ACTIFS REMIS EN PLEINE PROPRIÉTÉ – ÉTAT

Ce sous-compte enregistre les montants relatifs à la contrepartie des biens remis en pleine propriété à l'établissement par l'État, ainsi que ceux relatifs aux financements alloués par l'État en vue de financer les travaux relatifs à ces biens.

COMPTE 10413. FINANCEMENT DES AUTRES ACTIFS – ÉTAT

Ce sous-compte enregistre les financements alloués par l'État destinés à l'acquisition, la production ou le maintien dans le patrimoine d'actifs incorporels, corporels et financiers, autres que les biens mis à disposition et les biens remis en pleine propriété par l'État.

Y sont retracés en particulier les financements rattachables à un actif déterminé et alloués par des organismes agissant au nom et pour le compte de l'État, notamment dans le cadre des investissements d'avenir (IA) tels que l'Agence nationale de la recherche (ANR) ou l'Agence de l'environnement et de la maîtrise de l'énergie (ADEME).

Afin de permettre une traçabilité des financements alloués par ces organismes ayant trait aux conventions relatives aux IA au sein des établissements bénéficiaires, il est possible pour ces derniers d'effectuer un suivi fin des montants reçus, en créant des subdivisions adéquates du sous-compte 10413 « Financement des autres actifs - État ».

COMPTE 1049. REPRISE AU RÉSULTAT DES FINANCEMENTS RATTACHÉS À DES ACTIFS ÉTAT

Un financement rattaché à un actif évolue symétriquement à l'actif qu'il finance.

Les subdivisions du compte 1049 enregistrent les variations de valeur du financement impactant le résultat :

- constatation en produit de la reprise du financement, suite à un amortissement, une dépréciation ou une sortie du bilan de l'actif financé, dans la même catégorie de produits que celle de la charge constatant la baisse de valeur de l'actif ou sa sortie du bilan (exploitation, financier) ;
- constatation en charge de la reconstitution du financement, suite à une reprise de dépréciation sur un actif.

1. Reprise du financement rattaché à un actif amortissable

Pour un actif amortissable, la reprise du financement en compte de résultat est effectuée sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de l'actif financé, en fonction du taux de financement. La comptabilisation de la reprise s'effectue par le débit d'une des subdivisions du compte 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – État » par le crédit du compte 7813 « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions - Produits d'exploitation - Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs ».

Si l'actif est intégralement amorti, le financement est sorti du bilan pour son montant initial. Dans le cas où il s'agit d'un financement en provenance de l'État, le compte 1041x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - État » est débité en contrepartie du crédit du compte 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – État » pour solde des comptes.

Pour les schémas de technique comptable voir la sous-section 2.

Pour un actif non amortissable, le financement est maintenu dans les capitaux pour son montant initial.

2. Variation du financement en cas de dépréciation d'un actif amortissable ou non

a) En cas de dépréciation d'un actif amortissable ou non, une reprise du financement en compte de résultat est effectuée pour un montant égal ou proportionnel à la dépréciation, en fonction du taux de financement.

La comptabilisation de la reprise du financement s'effectue par le débit d'une des subdivisions du compte 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – État » en contrepartie du crédit d'une subdivision du compte 78xx « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions » en fonction de la nature de la dépréciation de l'actif rattaché au financement, par application du principe général de symétrie :

- si la dépréciation de l'actif revêt un caractère d'exploitation : utilisation du sous-compte de reprise 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations corporelles et incorporelles ;
- si la dépréciation de l'actif revêt un caractère financier : utilisation du sous-compte de reprise 7863 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations financières.

b) Lorsqu'une dépréciation constatée précédemment sur un actif est reprise, le financement est reconstitué symétriquement, pour un montant égal ou proportionnel à la reprise de dépréciation, en fonction du taux de financement.

La comptabilisation de la reconstitution du financement s'effectue par le crédit d'une des subdivisions du compte 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – État » en contrepartie du débit d'une subdivision du compte 68xx « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions » en fonction de la nature de la dépréciation initiale de l'actif rattaché au financement, par application du principe général de symétrie :

- si la reprise de la dépréciation initiale de l'actif revêt un caractère d'exploitation : utilisation du sous-compte 6813 « Quote-part reconstituée des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations corporelles et incorporelles ;
- si la reprise de la dépréciation initiale de l'actif revêt un caractère financier : utilisation du sous-compte 6863 « Quote-part reconstituée des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations financières.

3. Reprise du financement suite à la sortie de l'actif du bilan

Deux cas doivent être distingués :

a) Lorsque l'actif financé est sorti du bilan pour être transféré à une autre entité du secteur public, dans le cadre d'une opération de mise à disposition réalisée à titre gratuit entre entités publiques, les dispositions à appliquer sont celles décrites dans l'instruction relative aux transferts d'actifs.

b) Lorsque l'actif financé est sorti du bilan pour être cédé ou mis au rebut, le financement est repris au compte de résultat pour :

- son montant initial lorsqu'il s'agit d'un actif non amortissable qui n'a subi aucune dépréciation ;
- son montant net lorsqu'il s'agit d'un actif amortissable et/ou déprécié.

La reprise du financement est comptabilisée au débit du sous-compte 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » par le crédit du sous-compte 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations corporelles et incorporelles, ou 7863 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations financières.

Le financement est sorti du bilan pour son montant initial par contre-passation des comptes respectifs : débit du compte 1041x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - État » par le crédit du compte 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – État » pour solde des comptes.

COMPTE 10491. REPRISE AU RÉSULTAT DE LA CONTREPARTIE ET DU FINANCEMENT DES ACTIFS MIS À DISPOSITION – ÉTAT

Ce sous-compte enregistre la variation de valeur des montants relatifs à la contrepartie des biens mis à disposition de l'établissement par l'État, ainsi que ceux relatifs aux financements alloués par l'État en vue de financer les travaux relatifs à ces biens.

COMPTE 10492. REPRISE AU RÉSULTAT DE LA CONTREPARTIE ET DU FINANCEMENT DES ACTIFS REMIS EN PLEINE PROPRIÉTÉ - ÉTAT

Ce sous-compte enregistre la variation de valeur des montants relatifs à la contrepartie des biens remis en pleine propriété à l'établissement par l'État, ainsi que ceux relatifs aux financements alloués par l'État en vue de financer les travaux relatifs à ces biens.

COMPTE 10493. REPRISE AU RÉSULTAT DU FINANCEMENT DES AUTRES ACTIFS - ÉTAT

Ce sous-compte enregistre la variation de valeur des financements, alloués par l'État et destinés à l'acquisition, la production ou le maintien dans le patrimoine d'actifs incorporels, corporels et financiers, autres que les biens mis à disposition et les biens remis en pleine propriété par l'État.

Y sont retracés en particulier les variations de valeur des financements rattachables à un actif déterminé et alloués par des organismes agissant au nom et pour le compte de l'État, notamment dans le cadre des investissements d'avenir (IA) tels que l'ANR ou l'ADEME.

Afin de permettre une traçabilité des variations de valeur des financements alloués par ces organismes ayant trait aux conventions relatives aux IA au sein des établissements bénéficiaires, il est possible pour ces derniers d'effectuer un suivi fin de ces variations de valeur, en créant des subdivisions adéquates du sous-compte 10493 « Reprise au résultat du financement des autres actifs - État ».

13. FINANCEMENTS DE L'ACTIF PAR DES TIERS AUTRES QUE L'ÉTAT

Les financements effectués par des tiers autres que l'État sont imputés au compte 13 « Financements de l'actif par des tiers autres que l'État » lors de leur comptabilisation initiale. Ce compte est subdivisé en fonction de la qualité du financeur.

Ce compte se subdivise comme suit :

- 131. Financements non rattachés à des actifs déterminés -Tiers autres que l'État
 - 1312. Régions
 - 1313. Départements
 - 1314. Communes et groupements de communes
 - 1315. Autres collectivités et établissements publics
 - 1316. Union Européenne
 - 1317. Autres organismes
 - 1318. Autres
- 134. Financements rattachés à des actifs déterminés - Tiers autres que l'État
 - 1341. Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État
 - 13412. Régions
 - 13413. Départements
 - 13414. Communes et groupements de communes
 - 13415. Autres collectivités et établissements publics
 - 13416. Union européenne
 - 13417. Autres organismes
 - 13418. Autres
 - 1349. Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État
 - 13492. Régions
 - 13493. Départements
 - 13494. Communes et groupements de communes
 - 13495. Autres collectivités et établissements publics
 - 13496. Union européenne
 - 13497. Autres organismes
 - 13498. Autres
- 138. Autres subventions d'investissement
- 139. Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat (solde débiteur)
 - 1398. Autres subventions d'investissement

Les comptes 138 et 139 ne relèvent pas de la norme n° 20 et donc du présent fascicule. En effet, leur fonctionnement est couvert par l'instruction relative aux modalités de comptabilisation des subventions reçues.

COMPTE 131. FINANCEMENTS NON RATTACHÉS À DES ACTIFS DÉTERMINÉS - TIERS AUTRES QUE L'ÉTAT

Ce compte retrace les montants initiaux des financements alloués par des tiers autres que l'État et non rattachables à des actifs déterminés. Il est subdivisé en fonction de la qualité du financeur.

Un financement non rattaché à un actif est maintenu dans les capitaux pour son montant initial.

COMPTE 1312. RÉGIONS

Les financements en provenance des régions et non rattachables à un actif déterminé sont inscrits à ce sous-compte.

COMPTE 1313. DÉPARTEMENTS

Les financements en provenance des départements et non rattachables à un actif déterminé sont inscrits à ce sous-compte.

COMPTE 1314. COMMUNES ET GROUPEMENTS DE COMMUNES

Les financements en provenance des communes et des structures intercommunales et non rattachables à un actif déterminé sont inscrits à ce sous-compte.

COMPTE 1315. AUTRES COLLECTIVITÉS ET ÉTABLISSEMENTS PUBLICS

Les financements en provenance d'autres EPN ou d'établissements publics locaux et non rattachables à un actif déterminé sont inscrits à ce sous-compte.

COMPTE 1316. UNION EUROPÉENNE

Les financements en provenance de l'Union Européenne et non rattachables à un actif déterminé sont inscrits à ce sous-compte.

COMPTE 1317. AUTRES ORGANISMES

Ce sous-compte retrace les financements en provenance d'entreprises publiques, d'entreprises et organismes privés tels que les associations, et non rattachables à un actif déterminé.

COMPTE 1318. AUTRES

Les financements en provenance de tout autre tiers non spécifiquement désigné dans les autres sous-comptes 131x, et non rattachables à un actif déterminé, sont inscrits à ce sous-compte.

COMPTE 134. FINANCEMENTS RATTACHÉS À DES ACTIFS DÉTERMINÉS - TIERS AUTRES QUE L'ÉTAT

Y sont comptabilisés pour leur montant initial les financements effectués par des tiers autres que l'État et rattachés à des actifs déterminés.

COMPTE 1341. VALEUR INITIALE DES FINANCEMENTS RATTACHÉS À DES ACTIFS - TIERS AUTRES QUE L'ÉTAT

Ce compte retrace les montants initiaux des financements alloués par des tiers autres que l'État et rattachables à des actifs déterminés (dont la contrepartie des biens remis). Il est subdivisé en fonction de la qualité du financeur.

L'inscription dans le compte 1341x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » implique un suivi entre le bien et son financement de façon à permettre la reprise au résultat de ce dernier parallèlement à l'amortissement, la dépréciation ou la sortie du bien financé (cf compte 1349).

COMPTE 13412. RÉGIONS

Les financements en provenance de régions et rattachables à un actif déterminé sont inscrits à ce sous-compte.

COMPTE 13413. DÉPARTEMENTS

Les financements en provenance de départements et rattachables à un actif déterminé sont inscrits à ce sous-compte.

COMPTE 13414. COMMUNES ET GROUPEMENTS DE COMMUNES

Les financements en provenance des communes et des structures intercommunales et rattachables à un actif déterminé sont inscrits à ce sous-compte.

COMPTE 13415. AUTRES COLLECTIVITÉS ET ÉTABLISSEMENTS PUBLICS

Les financements en provenance d'autres EPN ou d'établissements publics locaux et rattachables à un actif déterminé sont inscrits à ce sous-compte.

COMPTE 13416. UNION EUROPÉENNE

Les financements en provenance de l'Union Européenne et rattachables à un actif déterminé sont inscrits à ce sous-compte.

COMPTE 13417. AUTRES ORGANISMES

Ce sous-compte retrace les financements en provenance d'entreprises publiques, d'entreprises privées et d'organismes privés tels que les associations, et rattachables à un actif déterminé.

COMPTE 13418. AUTRES

Les financements en provenance de tout autre tiers, non spécifiquement désigné dans les autres sous-comptes 134x et rattachables à un actif déterminé sont inscrits à ce sous-compte.

COMPTE 1349. REPRISE AU RÉSULTAT DES FINANCEMENTS RATTACHÉS À DES ACTIFS - TIERS AUTRES QUE L'ÉTAT

Un financement rattaché à un actif évolue symétriquement à l'actif qu'il finance.

Les subdivisions du compte 1349 enregistrent les variations de valeur du financement impactant le résultat :

- constatation en produit de la reprise du financement, suite à un amortissement, une dépréciation ou une sortie du bilan de l'actif financé, dans la même catégorie de produits que celle de la charge constatant la baisse de valeur de l'actif ou sa sortie du bilan (exploitation, financier) ;
- constatation en charge de la reconstitution du financement, suite à une reprise de dépréciation sur un actif.

1. Variation du financement rattaché à un actif amortissable

Pour un actif amortissable, la reprise du financement en compte de résultat est effectuée sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de l'actif financé, en fonction du taux de financement. La comptabilisation de la reprise s'effectue par le débit d'une des subdivisions du compte 1349x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – Tiers autres que l'État » par le crédit du compte 7813 « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions - Produits d'exploitation - Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs ».

Si l'actif est intégralement amorti, le financement est sorti du bilan pour son montant initial. Dans le cas où il s'agit d'un financement en provenance de tiers autres que l'État, le compte 1341x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » est débité en contrepartie du crédit du compte 1349x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » pour solde des comptes.

Pour les schémas de technique comptable voir la sous-section 2.

Pour un actif non amortissable, le financement est maintenu dans les capitaux pour son montant initial.

2. Variation du financement en cas de dépréciation d'un actif amortissable ou non

a) En cas de dépréciation d'un actif amortissable ou non, une reprise du financement en compte de résultat est effectuée pour un montant égal ou proportionnel à la dépréciation, en fonction du taux de financement.

La comptabilisation de la reprise du financement s'effectue par le débit d'une des subdivisions du compte 1349x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » en contrepartie du crédit d'une subdivision du compte 78xx « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions » en fonction de la nature de la dépréciation de l'actif rattaché au financement, par application du principe général de symétrie :

- si la dépréciation de l'actif revêt un caractère d'exploitation : utilisation du sous-compte de reprise 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations corporelles et incorporelles ;
- si la dépréciation de l'actif revêt un caractère financier : utilisation du sous-compte de reprise 7863 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations financières.

b) Lorsqu'une dépréciation constatée précédemment sur un actif est reprise, le financement est reconstitué symétriquement, pour un montant égal ou proportionnel à la reprise de dépréciation, en fonction du taux de financement.

La comptabilisation de la reconstitution du financement s'effectue par le crédit d'une des subdivisions du compte 1349x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » en contrepartie du débit d'une subdivision du compte 68xx « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions » en fonction de la nature de la dépréciation initiale de l'actif rattaché au financement, par application du principe général de symétrie :

- si la reprise de la dépréciation initiale de l'actif revêt un caractère d'exploitation : utilisation du sous-compte 6813 « Quote-part reconstituée des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations corporelles et incorporelles ;
- si la reprise de la dépréciation initiale de l'actif revêt un caractère financier : utilisation du sous-compte 6863 « Quote-part reconstituée des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations financières.

3. Reprise du financement suite à la sortie de l'actif du bilan

Deux cas doivent être distingués :

a) Lorsque l'actif financé est sorti du bilan pour être transféré à une autre entité du secteur public, dans le cadre d'une opération de mise à disposition réalisée à titre gratuit entre entités publiques, les dispositions à appliquer sont celles décrites dans l'instruction relative aux transferts d'actifs.

b) Lorsque l'actif financé est sorti du bilan pour être cédé ou mis au rebut, le financement est repris au compte de résultat pour :

- son montant initial lorsqu'il s'agit d'un actif non amortissable qui n'a subi aucune dépréciation ;
- son montant net lorsqu'il s'agit d'un actif amortissable et/ou déprécié.

La reprise du financement est comptabilisée au débit du sous-compte 1349x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » par le crédit du sous-compte 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations corporelles et incorporelles, ou 7863 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations financières.

Le financement est sorti du bilan pour son montant initial par contre-passation des comptes respectifs : débit du compte 1341x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » par le crédit du compte 1349x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » pour solde des comptes.

COMPTE 13492. RÉGIONS

Les reprises au résultat des financements en provenance de régions et rattachables à un actif déterminé sont inscrites à ce sous-compte.

COMPTE 13493. DÉPARTEMENTS

Les reprises au résultat des financements en provenance de départements et rattachables à un actif déterminé sont inscrites à ce sous-compte.

COMPTE 13494. COMMUNES ET GROUPEMENTS DE COMMUNES

Les reprises au résultat des financements en provenance des communes et des structures intercommunales et rattachables à un actif déterminé sont inscrites à ce sous-compte.

COMPTE 13495. AUTRES COLLECTIVITÉS ET ÉTABLISSEMENTS PUBLICS

Les reprises au résultat des financements en provenance d'autres EPN ou d'établissements publics locaux et rattachables à un actif déterminé sont inscrites à ce sous-compte.

COMPTE 13496. UNION EUROPÉENNE

Les reprises au résultat des financements en provenance de l'Union Européenne et rattachables à un actif déterminé sont inscrites à ce sous-compte.

COMPTE 13497. AUTRES ORGANISMES

Ce sous-compte retrace les reprises au résultat des financements en provenance d'entreprises publiques, d'entreprises privées et d'organismes privés tels que les associations, et rattachables à un actif déterminé.

COMPTE 13498. AUTRES

Les reprises au résultat des financements en provenance de tout autre tiers, non spécifiquement désigné dans les autres sous-comptes 1349x et rattachables à un actif déterminé sont inscrites à ce sous-compte.

SOUS-SECTION 2 : TECHNIQUE DE COMPTABILISATION DES FINANCEMENTS D'ACTIFS

Cas 1. Acquisition à titre onéreux d'un actif sur financement externe**1. A la notification de l'acte attributif de la subvention d'investissement**

Débit 441x « État et autres collectivités publiques - Subventions » ou 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » (en fonction de la nature du financeur)

Crédit 104131 « Financement des autres actifs – État » (si financement de l'État)

ou Crédit 1341x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » (si financement d'autres tiers)

2. Encaissement de la subvention

Débit compte de disponibilités

Crédit 441x « État et autres collectivités publiques - Subventions » ou 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » (en fonction de la nature du financeur)

3. Acquisition de l'actif***A la certification du service fait***

Débit du compte d'actif concerné

Débit 44586 « TVA sur factures non parvenues » si l'organisme est assujéti à la TVA

Crédit 408x « Fournisseurs – Factures non parvenues »

A la prise en charge de la demande de paiement

Débit 408x « Fournisseurs – Factures non parvenues »

Crédit 401 « Fournisseurs » ou 404 « Fournisseurs d'immobilisations »

Débit 44562 « TVA déductible sur immobilisations » ou 44566 « TVA déductible sur autres biens et services »

Crédit 44586 « TVA sur factures non parvenues »

4. Règlement du fournisseur

Débit 401 « Fournisseurs » ou 404 « Fournisseurs d'immobilisations »

Crédit compte de disponibilités

5. En fin d'exercice, amortissement de l'actif (cas d'un actif amortissable)

Débit 6811 « Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles »

Crédit 28x « Amortissement des immobilisations »

6. Reprise au résultat de la quote-part de financement du bien, consécutive à l'amortissement (en fonction du taux de financement)

Débit 104931 « Reprise au résultat du financement des autres actifs - État » (si financement de l'État)

ou Débit 1349x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » (si financement d'autres tiers)

Crédit 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs »

7. Constatation d'une dépréciation, le cas échéant

Débit 6816 « Dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles »

ou Débit 6866 « Dépréciation des éléments financiers »

Crédit 29x « Dépréciation des immobilisations »

8. Reprise au résultat de la quote-part de financement du bien, consécutive à la dépréciation (en fonction du taux de financement)

Débit 104931 « Reprise au résultat du financement des autres actifs – État » (si financement de l'État)

ou Débit 1349x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » (si financement d'autres tiers)

Crédit 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations corporelles et incorporelles

ou Crédit 7863 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations financières

9. Reprise de la dépréciation, lorsque la dépréciation est devenue obsolète en tout ou partie

Débit 29x « Dépréciation des immobilisations »

Crédit 7816 « Reprise sur dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles »

ou Crédit 7866 « Reprises sur dépréciation des éléments financiers »

10. Reconstitution du financement consécutive à la reprise de la dépréciation (en fonction du taux de financement)

Débit 6813 « Quote-part reconstituée des financements rattachés à un actif » pour les immobilisations corporelles et incorporelles

ou Débit 6863 « Quote-part reconstituée des financements rattachés à un actif » pour les immobilisations financières

Crédit 104931 « Reprise au résultat du financement des autres actifs – État » (si financement de l'État)

ou Crédit 1349x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » (si financement d'autres tiers)

11. Sortie du financement en cas de cession ou de mise au rebut de l'actif

– Il convient de se reporter au fascicule dédié s'agissant des sorties du bilan relatives aux immobilisations incorporelles⁹⁷, corporelles⁹⁸ et financières⁹⁹.

– Reprise du financement au compte de résultat pour son montant net

Débit 104931 « Reprise au résultat du financement des autres actifs – État » (si financement de l'État)

ou Débit 1349x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » (si financement d'autres tiers)

Crédit 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations corporelles et incorporelles

ou Crédit 7863 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations financières

– Sortie du financement du bilan

Cas d'un financement de l'État

Débit 104131 « Financement des autres actifs – État »

Crédit 104931 « Reprise au résultat du financement des autres actifs – État »

Cas d'un financement d'un tiers autre que l'État

Débit 1341x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État »

Crédit 1349x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État »

Cas n°2 : Mise à disposition d'un actif

Débit du compte d'actif concerné

Crédit 10411 « Contrepartie et financement des actifs mis à disposition des établissements – État »

ou Crédit 1341x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs – Tiers autres que l'État »

Les opérations d'amortissement et de dépréciation de l'actif ainsi que leurs incidences au passif (reprise au résultat du financement ou reconstitution du financement) sont comptabilisées conformément aux techniques comptables présentées au cas n°1. Le compte de reprise au résultat du financement de l'État à utiliser est le compte 10491 « Reprise au résultat de la contrepartie et du financement des actifs mis à disposition des établissements – État ». Pour les financements en provenance de tiers autres que l'État, le compte 1349 « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » est mouvementé. Les sorties de l'actif et de son financement sont réalisées selon la même technique que celle présentée au § 11 du cas n°1.

Cas n°3 : Acquisition à titre gratuit : don, legs ou remise en pleine propriété d'un actif

Débit du compte d'actif concerné

Crédit 10412 « Contrepartie et financement des actifs remis en pleine propriété – État »

ou Crédit 1341x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs – Tiers autres que l'État »

Les opérations d'amortissement et de dépréciation de l'actif ainsi que leurs incidences au passif (reprise au résultat du financement ou reconstitution du financement) sont comptabilisées conformément aux techniques comptables présentées au cas n°1. Le compte de reprise au résultat du financement de l'État à utiliser est le compte 10492 « Reprise au résultat de la contrepartie et du financement des actifs remis en pleine propriété – État ». Pour les financements en provenance de tiers autres que l'État, le compte 1349 « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » est mouvementé. Les sorties de l'actif et de son financement sont réalisées selon la même technique que celle présentée au § 11 du cas n°1.

⁹⁷ Cf. le fascicule relatif aux immobilisations incorporelles - norme n° 5.

⁹⁸ Cf. le fascicule relatif aux immobilisations corporelles - norme n° 6.

⁹⁹ Cf. le fascicule relatif aux immobilisations financières - norme n° 7.

ANNEXE : ILLUSTRATIONS

Cas 1 : Financement reçu de l'État sous forme d'un complément de dotation d'une valeur de 500 K€, pour l'achat d'un équipement d'une valeur de 500 K€. L'équipement est acquis le 1/1/N pour une durée d'utilisation de 10 ans et fait l'objet d'une dépréciation de 100 K€ en N+1, puis d'une reprise de dépréciation de 20 K€ en N+2.

Par mesure de simplification, les écritures ne tiennent pas compte de la TVA.

	10413 Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - Financement des autres actifs - Etat		10493 Reprise au résultat du financement des autres actifs - Etat		215 Matériel		2815 Amort. matériel		291 Dépréciations des immos corporelles		4411 Subventions à recevoir - Subventions d'investissement		515 Trésor		68112 Dotations aux amortissements - Immos corporelles		68162 Dotations aux dépréciations - Immos corporelles		6813 Quote-part reconstituée des financements rattachés à des actifs		78162 Reprise dépréciations - Immos corporelles		7813 Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs		
	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	
Exercice N :																									
Acquisition matériel (par simplification, il est ici fait abstraction des comptes de tiers et de la notion de service fait)					500								500												
Réception de la notification du financement reçu de l'Etat affecté au matériel acquis		500									500														
Versement du financement											500	500													
Amortissement matériel : $500 \cdot (1/10) = 50$								50						50											
Reprise du financement en compte de résultat liée à l'amortissement : Taux financement : 100% Reprise : Taux financement * amortissement = $100\% \cdot 50 = 50$			50																						50
Exercice N+1 :																									
<i>Reprise bilan d'entrée N+1</i>		500	50		500		50				Salde	Salde													
Amortissement matériel : $500 \cdot (1/10) = 50$								50						50											
Reprise du financement en compte de résultat liée à l'amortissement : Taux financement : 100% Reprise : Taux financement * amortissement = $100\% \cdot 50 = 50$			50																						50
Dépréciation de l'actif constatée à hauteur de 100										100						100									
Reprise du financement en compte de résultat liée à la dépréciation : Taux financement : 100% Reprise = Taux financement * dépréciation = $100\% \cdot 100 = 100$			100																						100

	10413 Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - Financement des autres actifs - Etat		10493 Reprise au résultat du financement des autres actifs - Etat		215 Matériel		2815 Amort. matériel		291 Dépréciations des immos corporelles		4411 Subventions à recevoir - Subventions d'investissement		515 Trésor		68112 Dotations aux amortissements - Immos corporelles		68162 Dotations aux dépréciations - Immos corporelles		6813 Quote-part reconstituée des financements rattachés à des actifs		78162 Reprise dépréciations - Immos corporelles		7813 Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs		
	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	
Exercice N+2:																									
<i>Reprise bilan d'entrée N+2</i>		500	200		500			100		100	Soldé		Soldé												
VNC du matériel suite à dépréciation : 500 - 100 (cumul amortissements à fin N+1) - 100 (dépréciation) = 300 Nb d'années restant à amortir = 8 Amortissement matériel : 300*(1/8) = 37,5								37,5							37,5										
Reprise du financement en compte de résultat liée à l'amortissement : Taux financement : 100% Reprise : Taux financement * amortissement = 100%*37,5 = 37,5			37,5																					37,5	
Reprise de la dépréciation de l'actif constatée à hauteur de 20									20													20			
Impact sur le financement en compte de résultat liée à la reprise de la dépréciation : Taux financement : 100% Impact = Taux financement * reprise dépréciation = 100%*20 = 20				20															20						
Solde bilan fin N+2		500	217,5		500		137,5		80		Soldé		Soldé												

Cas n°2 : Financement reçu de l'Union européenne sous forme d'une subvention d'investissement d'une valeur de 300 K€, pour l'achat d'un équipement d'une valeur de 1 200 K€. L'équipement est acquis le 1/1/N pour une durée d'utilisation de 10 ans et fait l'objet d'une dépréciation de 100 K€ en N+1, puis d'une reprise de dépréciation de 60 K€ en N+2.

Par mesure de simplification, les écritures ne tiennent pas compte de la TVA.

	13416 Valeur initiale financements rattachés à des actifs - UE		13496 Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - UE		215 Matériel		2815 Amort. matériel		291 Dépréciations des immos corporelles		4411 Subventions à recevoir - Subventions d'investisse- ment		515 Trésor		68112 Dotations aux amortisse- ments - Immos corporelles		68162 Dot. aux dépréciations des immos corporelles		6813 Quote-part reconstituée des financements rattachés à des actifs		78162 Reprise dépréciations - Immos corporelles		7813 Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs	
	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C
Exercice N :																								
Acquisition matériel (par simplification, il est ici fait abstraction des comptes de tiers et de la notion de service fait)					1200								1200											
Réception de la notification du financement reçu de l'Union européenne affecté au matériel acquis		300									300													
Versement du financement											300													
Amortissement matériel : $1200 \times 1/10 = 120$							120								120									
Reprise du financement en compte de résultat liée à l'amortissement :																								
Taux financement : $300/1200 = 25\%$ Reprise : Taux financement * amortissement = $25\% \times 120 = 30$			30																					30
Exercice N+1 :																								
Reprise bilan d'entrée N+1		300	30		1200		120				Saldé		Saldé											
Amortissement matériel : $1200 \times 1/10 = 120$							120								120									
Reprise du financement en compte de résultat liée à l'amortissement :																								
Taux financement : 25% Reprise : Taux financement * amortissement = $25\% \times 120 = 30$			30																					30
Dépréciation de l'actif constatée à hauteur de 100										100						100								
Reprise du financement en compte de résultat liée à la dépréciation :																								
Taux financement : 25% Reprise = Taux financement * dépréciation = $25\% \times 100 = 25$			25																					25
Exercice N+2 :																								
Reprise bilan d'entrée N+2		300	85		1200		240			100		Saldé		Saldé										
VNC du matériel suite à dépréciation : $1200 - 240$ (cumul amortissements à fin N+1) - 100 (dépréciation) = 860 Nb d'années restant à amortir = 8 Amortissement matériel : $860 \times (1/8) = 107,5$							107,5								107,5									
Reprise du financement en compte de résultat liée à l'amortissement :																								
Taux financement : 25% Reprise : Taux financement * amortissement = $25\% \times 107,5 = 26,88$			26,88																					26,88
Reprise de la dépréciation de l'actif constatée à hauteur de 60									60													60		
Impact sur le financement en compte de résultat liée à la reprise de la dépréciation :																								
Taux financement : 25% Impact = Taux financement * reprise dépréciation = $25\% \times 60 = 15$				15																	15			
Solde s bilan fin N+2		300	96,88		1200		347,5		40		Saldé		Saldé											

FASCICULE N°21 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES QUOTAS D'ÉMISSIONS DE GAZ À EFFET DE SERRE (CF. NORME N°21)

Le présent fascicule décline les dispositions de la norme n° 21 « Les quotas d'émissions de gaz à effet de serre ». Il ne commente pas les comptes associés de manière croissante. En effet, de par la nature particulière des quotas d'émissions de gaz à effet de serre, ce fascicule présente :

- les quotas d'émissions de gaz à effet de serre, dans la section 1 ;
- les modalités de comptabilisation des stocks de quotas d'émissions de gaz à effet de serre, dans la section 2 ;
- les schémas comptables des opérations relatives aux quotas d'émissions de gaz à effet de serre, dans la section 3.

Le réchauffement climatique de la planète est devenu un point d'attention pour la communauté internationale depuis plusieurs années déjà. Les discussions ont conduit à formaliser une série d'engagements visant à la réduction des émissions de gaz à effet de serre (GES) via la signature du protocole de Kyoto, en décembre 1997. L'objectif recherché est de lutter collectivement contre la pollution et le réchauffement climatique en associant un prix d'utilisation à un bien commun mondial auparavant illimité, gratuit et en accès libre. Ainsi, le principe général se base sur une valorisation des droits d'émissions de GES (quotas d'émission de GES) qui traduit les impacts environnementaux des activités économiques émettrices de GES. La méthodologie affichée passe par la création d'un marché monétaire d'échange des quotas d'émission. Ainsi, les exploitants de sites polluants (les assujettis) doivent acheter des droits d'émission de GES afin de compenser l'impact environnemental induit par leurs activités polluantes.

En 2005, l'Union européenne (UE) a développé son propre mécanisme de marché, le système d'échange de quotas d'émissions (SEQUE). Depuis 2013, le SEQUE de l'UE entre dans une nouvelle période d'engagement, jusqu'en 2020, caractérisée par la consolidation du marché, avec notamment le développement de la mise aux enchères des quotas d'émissions. La gestion des volumes de quotas d'émissions, alloués gratuitement ou attribués aux enchères, est désormais pilotée par la Commission européenne pour l'ensemble des États membres.

Annuellement, les assujettis peuvent se voir attribuer gratuitement des quotas d'émissions et/ou devoir les acheter sur les marchés (marché de gré à gré ou système des enchères). Un assujetti dont les émissions polluantes sont inférieures aux quotas antérieurement acquis, peut soit les conserver, soit les vendre sur le marché. Les assujettis, dont l'allocation initiale de quotas d'émissions gratuits ne suffit pas à couvrir les émissions effectives de gaz à effet de serre, doivent acquérir des quotas d'émissions complémentaires sur le marché (aux enchères ou de gré à gré). Ce marché a ainsi vocation à se généraliser du fait de la disparition progressive des attributions gratuites de quotas. Par ailleurs, les assujettis doivent restituer, annuellement, un volume de quotas d'émissions alloués correspondant à leurs émissions effectives à l'administrateur du système d'échange.

Les traitements comptables des opérations liées à ces mécanismes d'échanges de quotas d'émissions ont été définis afin de refléter le plus fidèlement possible, dans les comptes des organismes publics exploitants des installations polluantes, les dispositions retenues par l'UE pour la période 2013-2020.

SECTION 1 : PRÉSENTATION DES QUOTAS D'ÉMISSIONS DE GAZ A EFFET DE SERRE

Les quotas d'émissions répondent à la définition d'un actif pour les assujettis ; ils sont consommés au fur et à mesure des émissions de gaz à effet de serre et sont utilisés selon un cycle annuel pour se libérer de l'obligation née des émissions de GES. De fait, ils ont une nature de stocks.

Les organismes peuvent bénéficier de deux types de quotas :

- les **quotas gratuits** : ce sont les quotas attribués gratuitement par l'État chaque année en fonction d'un volume autorisé de gaz à effet de serre, l'objectif est de réduire progressivement le volume de quotas attribués. Ces quotas, par convention comptable, ont une valeur nulle.

- les **quotas acquis sur les marchés** : ce sont les quotas acquis par les assujettis sur le marché (via le système d'enchères ou par achat de gré à gré). Les quotas d'émissions acquis sur les marchés sont comptabilisés initialement à leur coût d'acquisition (Cf. section 2 relative aux modalités de comptabilisation).

Quel que soit le mode d'acquisition des quotas, ceux-ci sont prioritairement utilisés pour remplir les obligations de conformité des organismes au titre des émissions de GES réalisées.

Au plus tard au 30 avril N+1, les assujettis doivent restituer à l'État le volume de quotas d'émissions correspondant à leurs émissions effectives de l'année N. L'obligation annuelle de restitution incite l'assujetti à réduire sa production de GES. En cas de non-respect de cette obligation de restitution, l'organisme est passible d'amendes. Les amendes dues sont comptabilisées suivant les dispositions de la norme 12 relative aux passifs non financiers. Le paiement des amendes ne libère pas pour autant l'organisme de l'obligation de restituer les quotas d'émissions manquants.

L'obligation de restitution donne naissance à un passif non financier uniquement lorsque les émissions effectives sont supérieures aux quotas d'émissions détenus. L'organisme doit alors acheter des quotas d'émissions sur le marché. Le passif non financier est éteint par la restitution des quotas alloués en début d'année ou acquis en cours d'exercice.

SECTION 2 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES STOCKS DE QUOTAS D'ÉMISSIONS DE GAZ A EFFET DE SERRE

Du fait du caractère immatériel des quotas d'émission de GES, leur inventaire physique ne peut pas être réalisé. Les quotas d'émissions alloués gratuitement sont évalués pour une valeur nulle. De fait, leur suivi ne pouvant être réalisé par une comptabilisation en stock, il est réalisé extra-comptablement. Par conséquent, seuls les quotas d'émissions acquis sur un marché (vente de gré à gré ou enchères) font l'objet d'une évaluation en date de clôture pour leur constatation dans les états financiers conformément au principe des droits constatés. Dans ce cas, la méthode pertinente est celle de l'inventaire comptable intermittent.

Pour autant, l'annexe des états financiers donne une information sur le mécanisme de réduction d'émission de GES. Cette information porte sur l'intégralité des quotas alloués en début d'année, les émissions réelles en cours d'exercice, ainsi que l'obligation de restitution en fin d'exercice.

1. A la date d'entrée

A leur date d'inscription dans les comptes de l'organisme, les stocks de quotas d'émissions acquis sont comptabilisés à leur coût d'acquisition qui comprend le prix d'achat et les coûts directement attribuables à l'acquisition, tels que les commissions payées à un intermédiaire financier.

En cas d'achat de quotas d'émissions à terme, il convient d'analyser le contrat à terme selon les dispositions de la norme 11 relative aux dettes financières et instruments financiers à terme.

2. Au cours de l'exercice

Les quotas d'émission de GES sont des éléments fongibles, c'est à dire qu'ils ne peuvent être unitairement identifiés. Les méthodes d'évaluation applicables sont donc soit, la méthode du coût moyen pondéré (CMP), soit la méthode « premier entré / premier sorti » ou PEPS. Ces deux méthodes sont les seules admises par le Code de commerce.

Méthode du coût moyen pondéré (CMP)

Le coût moyen pondéré est égal au rapport entre le total des coûts d'acquisition et les quantités acquises.

Le coût moyen pondéré est calculé :

- à chaque entrée,
- ou sur une période n'excédant pas la durée moyenne de stockage.

Un exemple de calcul utilisant cette méthode est présenté dans le fascicule déclinant la norme 8 « Les stocks ».

Méthode « premier entré / premier sorti » ou PEPS

En anglais, cette méthode est appelée FIFO « First In First Out ». Les sorties sont valorisées au coût de l'élément le plus ancien dans les stocks. Ainsi, les stocks sont évalués aux derniers coûts d'acquisition.

Un exemple de calcul utilisant cette méthode est présenté dans le fascicule déclinant la norme 8 « Les stocks ».

3. A la date de clôture

Dans le système de l'inventaire intermittent (méthode privilégiée), l'aspect patrimonial des stocks n'est envisagé qu'en fin d'exercice. Les achats de quotas sont comptabilisés pendant l'exercice comme des charges d'exploitation et débités au compte 601x « Achats stockés - Matières premières et fournitures - Quotas de CO₂ ». Les ventes éventuelles de quotas sont enregistrées au compte 701x « Ventes de produits finis - Quotas de CO₂ ».

En fin d'exercice, deux écritures sont nécessaires :

- l'annulation du stock initial (stock de début d'exercice constaté en balance d'entrée),
- la constatation du stock final (stock de fin d'exercice).

Lors de l'inventaire de fin d'année, les stocks de quotas d'émission de GES sont évalués. Si la valeur d'inventaire est inférieure au coût d'entrée, une dépréciation est constatée. Cette dépréciation permet de constater en comptabilité un amoindrissement de la valeur des stocks à la clôture qui n'est pas jugé irréversible. La dépréciation est constituée à la fin de l'exercice en fonction des éléments d'information dont disposent à cette date l'ordonnateur et l'agent comptable (qui peuvent intégrer des éléments post-clôture conformément à la norme 15 relative aux événements postérieurs à la clôture des comptes). La dépréciation est ajustée à la fin de chaque exercice, soit par dotation complémentaire, soit par reprise au résultat.

L'objet de gestion correspondant aux écritures de dépréciations de stocks est la « demande de comptabilisation ».

SECTION 3 : SCHÉMAS COMPTABLES DES OPÉRATIONS RELATIVES AUX QUOTAS D'ÉMISSION DE GAZ A EFFET DE SERRE

Technique comptable

1. COURANT EXERCICE N

1.1 Allocation gratuite de quotas à l'organisme

Pas d'écriture en comptabilité générale : les quotas délivrés gratuitement par l'État font uniquement l'objet d'un suivi extra-comptable (date, nature et volume).

1.2 Achat éventuel de quotas par l'organisme (prévision que les émissions courant N seront supérieures aux quotas alloués gratuitement)

A la certification du service fait

Débit 601x « Achats stockés - Matières premières et fournitures - Quotas de CO₂ »

Crédit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

A la prise en charge de la demande de paiement

Débit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

Crédit 401 « Fournisseurs »

1.3 Vente éventuelle de quotas par l'organisme (prévision que les émissions courant N seront inférieures aux quotas alloués gratuitement)

Débit 411x « Clients »

Crédit 701x « Ventes de produits finis - Quotas de CO₂ »

1.4 A la clôture de l'exercice N

Constataion du stock final (quotas acquis à titre onéreux)

Débit 31x « Matières premières et fournitures - Quotas de CO₂ »

Crédit 6031x « Variation des stocks de matières premières et fournitures - Quotas de CO₂ »

Dépréciation éventuelle du stock final (quotas acquis à titre onéreux)

Débit 6817x « Dotations aux dépréciations des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement) »

Crédit 391x « Dépréciation des matières premières et fournitures - Quotas de CO₂ »

Les écritures de variation de stock peuvent être automatiques s'il y a une comptabilité auxiliaire des stocks, la comptabilité générale étant alors automatiquement mouvementée à partir de la comptabilité auxiliaire.

Les émissions de GES (= quotas consommés) réalisées en N par l'organisme ont été inférieures aux quotas d'émission détenus (quotas alloués gratuitement et quotas acquis sur le marché) : aucun passif n'est constaté.

2. COURANT EXERCICE N+1

2.1 L'organisme reçoit à nouveau des quotas gratuits

Pas d'écriture en comptabilité générale : les quotas délivrés gratuitement par l'État font uniquement l'objet d'un suivi extra-comptable.

2.2 Achat éventuel de quotas par l'organisme (prévision que les émissions courant N seront supérieures aux quotas alloués gratuitement)

A la certification du service fait

Débit 601x « Achats stockés - Matières premières et fournitures - Quotas de CO₂ »

Crédit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

A la prise en charge de la demande de paiement

Débit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

Crédit 401 « Fournisseurs »

2.3 Vente éventuelle de quotas par l'organisme (prévision que les émissions courant N seront inférieures aux quotas alloués gratuitement)

Débit 411x « Clients »

Crédit 701x « Ventes de produits finis - Quotas de CO₂ »

2.4 L'organisme restitue les quotas consommés (émissions de GES) au cours de l'exercice N à l'État avant le 30 avril N+1

Deux cas peuvent se présenter :

- les quotas alloués gratuitement suffisent pour remplir l'obligation de restitution : **Pas d'écriture en comptabilité générale, les quotas délivrés gratuitement par l'État font uniquement l'objet d'un suivi extra-comptable.**
- les quotas alloués gratuitement sont insuffisants pour remplir l'obligation de restitution, ils doivent alors être complétés par des quotas achetés sur le marché : **Une écriture de déstockage doit être comptabilisée.**

Débit 6031x « Variation des stocks de matières premières et fournitures - Quotas de CO₂ »

Crédit 31x « Matières premières et fournitures - Quotas de CO₂ »

2.5 A la clôture de l'exercice N+1

Annulation du stock initial (quotas acquis à titre onéreux)

Débit 6031x « Variation des stocks de matières premières et fournitures - Quotas de CO₂ »

Crédit 31x « Matières premières et fournitures - Quotas de CO₂ »

Constatation du stock final (quotas acquis à titre onéreux)

Débit 31x « Matières premières et fournitures - Quotas de CO₂ »

Crédit 6031x « Variation des stocks de matières premières et fournitures - Quotas de CO₂ »

Reprise de la dépréciation éventuelle du stock final (quotas acquis à titre onéreux) comptabilisée en N

Débit 391x « Dépréciation des matières premières et fournitures - Quotas de CO₂ »

Crédit 7817x « Reprises sur dépréciations des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement) »

Contrairement aux estimations, les émissions de GES (= quotas consommés) réalisées en N+1 par l'organisme ont été très supérieures aux prévisions initiales et ont excédé les quotas d'émission détenus : un passif doit être constaté pour le montant des quotas manquants.

Débit 601x « Achats stockés - Matières premières et fournitures - Quotas de CO₂ »

Crédit 449 « État – Quotas d'émission à restituer à l'État »

3. COURANT EXERCICE N+2

Au plus tard au 30 avril N+2, l'organisme doit acheter des quotas d'émission afin de respecter son obligation annuelle de restitution à l'État des quotas correspondant aux émissions effectives de l'exercice N+1.

A la certification du service fait

Débit 601x « Achats stockés - Matières premières et fournitures - Quotas de CO₂ »

Crédit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

A la prise en charge de la demande de paiement

Débit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

Crédit 401 « Fournisseurs »

Suite à cet achat, la dette de l'organisme envers l'État s'éteint.

Débit 449 « État – Quotas d'émission à restituer à l'État »

Crédit 601x « Achats stockés - Matières premières et fournitures - Quotas de CO₂ »

Objets de gestion GBCP et leur impact en comptabilité générale et comptabilité budgétaire

Objet de gestion	Initiative	Exemples d'utilisation des objets de gestion *	Impacts	
			en comptabilité budgétaire	en comptabilité générale
Engagement juridique	Ordonnateur	Acte juridique par lequel l'organisme constate/crée une obligation qui entraînera une dépense vis-à-vis d'un tiers pour un montant déterminé	X	
Service fait	Ordonnateur	Constat de la réalité de la dette de l'organisme NB : en SFACT, le service fait vaut ordre de payer en lieu et place de la demande de paiement classique car, dans ce cas, c'est l'agent comptable qui émet la demande de paiement.		X
Certificat d'acquisition du droit	Ordonnateur	Constat de la réalité de la créance de l'organisme		X
Demande de paiement	Ordonnateur AC en SFACT	Charges encore non décaissées ou charges effectivement décaissées <i>Ex : paiement d'une facture</i>	X	X
Titre de recette	Ordonnateur	Produits encore non encaissés ou produits effectivement encaissés <i>Ex : encaissement d'une facture</i>	X	X
Demande de reversement	Ordonnateur	Remboursement d'une dépense avant la clôture de l'exercice <i>Ex : indu, subrogation (IJSS)</i>	X	X
Demande d'annulation ou de réduction de recette	Ordonnateur	Correction d'un titre de recette avant la clôture de l'exercice <i>Ex : erreur sur un titre non encaissé ou encaissé pour un montant net</i>	X	X
Demande de paiement d'avance	Ordonnateur AC en SFACT	Décaissement d'une avance <i>Ex : avance sur marché de travaux</i>	X	X
Titre de recette d'avance	Ordonnateur	Encaissement d'une avance sur recettes <i>Ex : avance sur commande clients</i>	X	X
Demande de correction	Ordonnateur AC	Correction d'une écriture budgétaire ou comptable <i>Ex : Modification d'une imputation budgétaire et / ou comptable</i>	X	X
Demande de compensation	AC	Compensation entre une dette et une créance dans les conditions fixées par l'article 1290 du Code civil <i>Ex : Dette de 30 € / créance de 20 € envers le même fournisseur = décaissement de 10 €</i>	X	X
Demande de versement	Ordonnateur AC	Comptabilisation d'une opération avec flux financier (encaissement ou décaissement) <i>Liste non exhaustive d'exemples avec indication des comptes non budgétaires correspondants (issus du plan de comptes commun) :</i> ♦ <i>Emprunts : comptes 164, 167, 168, 267 (hors 2676 car les avances sont budgétaires), 274, 423</i> ♦ <i>Dépôts et cautionnements : 165, 275</i> ♦ <i>Comptes de liaison : 185</i> ♦ <i>Opérations au nom et pour le compte de tiers : comptes de TVA de racine 445</i> ♦ <i>Régies d'avances et accreditifs : comptes de racine 54</i> ♦ <i>Virements internes : comptes de racine 58</i>		X
Demande de comptabilisation	Ordonnateur	Comptabilisation d'une opération sans flux financier <i>Liste non exhaustive d'exemples avec indication des comptes non budgétaires correspondants (issus du plan de comptes commun) :</i> ♦ <i>Opérations d'inventaire :</i> - <i>Charges à payer et produits à recevoir : 408, 418, 428, 438, 448, 468 ;</i> - <i>Charges et produits constatés d'avance : 486, 487 ;</i> - <i>Dotations et reprises aux amortissements, dépréciations et provisions : 15, 28, 290, 39, 49, 59, 68, 78 ;</i> - <i>Intérêts courus : 1688, 2678, 2688, 2768, 4088, 4188, 4438, 5088, 518, 5198 ;</i> ♦ <i>Stocks : 3, 603, 713 ;</i> ♦ <i>Production immobilisée : 231, 232, 235, 72</i>		X

PLAN DE COMPTES COMMUN À COMPTER DU 01/01/2017

Pour certaines catégories d'organismes (M9X)
Fondations universitaires (M93)
Filiales (M94, M95, M910)

CLASSE 1 - COMPTES DE CAPITAUX

10 - FINANCEMENTS DE L'ACTIF PAR L'ETAT, ECARTS DE REEVALUATION ET RESERVES

101 - Financements non rattachés à des actifs déterminés – État

103 - Fonds propres et réserves des fondations **Fondations universitaires**

1031- Fonds propres sans droit de reprise

10312- Fonds propres et autres fonds propres

103121 - Dotations pérennes représentatives d'actifs inaliénables

1031211- Dotations pérennes représentatives de biens immobiliers inaliénables

1031212- Dotations pérennes représentatives de biens mobiliers inaliénables

1031213- Dotations pérennes représentatives d'autres actifs inaliénables

103122 - Dotations pérennes représentatives d'actifs aliénables

10314- Apports sans droit de reprise

10315- Legs et donations avec contrepartie d'actifs immobilisés

10316 - Subventions d'investissement affectées à des biens renouvelables

10317- Autres fonds propres - dotations consommables

103171 - Dotations consommables

103179 - Autres fonds propres - dotations consommables inscrites au compte de résultat

104 - Financements rattachés à des actifs déterminés – État

1041 - Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - État

10411 - Contrepartie et financement des actifs mis à disposition des établissements – État

10412 - Contrepartie et financement des actifs remis en pleine propriété – État

10413 - Financement des autres actifs – État

104131 – État

104132 - ANR IA

104138 - Autres

1049 - Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – État

10491 - Reprise au résultat de la contrepartie et du financement des actifs mis à disposition – État

10492 - Reprise au résultat de la contrepartie et du financement des actifs remis en pleine propriété – État

10493 - Reprise au résultat du financement des autres actifs – État

104931 – État

104932 - ANR IA

104938 - Autres

105 – Écarts de réévaluation

1051 - Réserve spéciale de réévaluation

1052 – Écarts de réévaluation libre

1053 - Réserve de réévaluation **M94 et M95**

1054 – Écarts de réévaluation sur des biens sans droit de reprise **Fondations universitaires**

1055 - Écart de réévaluation (autres opérations légales)

106 - Réserves

1061 - Réserve légale **M94, M95**

10611 - Réserve légale proprement dite **Filiale**

10612 - Plus-values nettes à long terme

1062 - Réserves indisponibles **Filiale**

1063 - Réserves statutaires ou contractuelles **Filiale**

1064 - Réserves réglementées (M94, M95, M951)

10641 - Plus-values nettes à long terme

10643 - Réserves consécutives à l'octroi de subventions d'investissement

10648 - Autres réserves réglementées

1068 - Autres réserves

10681 - Réserves de propre assureur

10682 - Réserves facultatives

10688 - Réserves diverses

107 – Écart d'équivalence **Filiale**

109 - Actionnaires : capital souscrit non appelé **Filiale**

11 - REPORT À NOUVEAU (SOLDE CRÉDITEUR OU DÉBITEUR)

110 - Report à nouveau (solde créditeur)

115 - Résultat sous contrôle de tiers financeur **Fondations universitaires**
 119 - Report à nouveau (solde débiteur)

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

120 - Résultat de l'exercice (bénéfice)
 129 - Résultat de l'exercice (perte)

13 - FINANCEMENT DE L'ACTIF PAR DES TIERS AUTRES QUE L'ETAT

131 - Financements non rattachés à des actifs déterminés - Tiers autres que l'Etat
 1312 - Régions
 1313 - Départements
 1314 - Communes et groupements de communes
 1315 - Autres collectivités et établissements publics
 1316 - Union Européenne
 1317 - Autres organismes
 1318 - Autres
 134 - Financements rattachés à des actifs déterminés - Tiers autres que l'Etat
 1341 - Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'Etat
 13412 - Régions
 13413 - Départements
 13414 - Communes et groupements de communes
 13415 - Autres collectivités et établissements publics
 13416 - Union européenne
 13417 - Autres organismes
 13418 - Autres
 1349 - Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'Etat
 13492 - Régions
 13493 - Départements
 13494 - Communes et groupements de communes
 13495 - Autres collectivités et établissements publics
 13496 - Union européenne
 13497 - Autres organismes
 13498 - Autres
 138 - Autres subventions d'investissement
 139 - Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat (solde débiteur)
 1398 - Autres subventions d'investissement

14 - PROVISIONS RÉGLEMENTÉES	M93, M94, M95, M951	
142 - Provisions réglementées relatives aux immobilisations	M94, M95, M951	
1423 - Provisions pour reconstitution des gisements miniers et pétroliers		M94, M95
1424 - Provisions pour investissement (participation des salariés)		Filiale
143 - Provisions réglementées relatives aux stocks	M94, M95, M951	
1431 - Hausse des prix		
144 - Provisions réglementées relatives aux autres éléments de l'actif		M94, M95, M951
145 - Amortissements dérogatoires	M93, M94, M95, M951	
146 - Provision spéciale de réévaluation	M94, M95, M951	
147 - Plus-values réinvesties (assimilées à des amortissements dérogatoires)		M94, M95, M951
148 - Autres provisions réglementées	M94, M95, M951	

15 - PROVISIONS

151 - Provisions pour risques
 1511 - Provisions pour litiges
 1512 - Provisions pour garanties données aux clients **M94, M95 et M951**
 1513 - Provisions pour pertes sur marchés à terme **M94, M95**
 1514 - Provisions pour amendes et pénalités **M94, M95 et M951**
 1515 - Provisions pour pertes de change
 1516 - Provisions pour pertes sur contrat
 1517 - Provisions pour risque d'emploi **Fondations universitaires**
 1518 - Autres provisions pour risques
 153 - Provisions pour pensions et obligations similaires
 154 - Provisions pour restructurations
 155 - Provisions pour impôts
 156 - Provisions pour renouvellement des immobilisations (établissement concessionnaire) **M94, M95**
 157 - Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices
 1571 - Provisions pour travaux à répartir **M951**
 1572 - Provisions pour gros entretien ou grandes révisions
 158 - Autres provisions pour charges
 1581 - Provisions pour remises en état

- 1582 - Provisions pour CET
- 1583 - Provisions pour CET - Charges sociales et fiscales
- 1587 - Provisions pour allocation perte d'emploi et indemnités de licenciement
- 1588 - Autres

16 - EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILEES

- 161 - Emprunts obligataires convertibles **Filiale**
- 163 - Autres emprunts obligataires **M94 et M95**
- 164 - Emprunts auprès des établissements de crédit
- 165 - Dépôts et cautionnements reçus
- 1651 - Dépôts
- 1655 - Cautionnements
- 166 - Participation des salariés aux résultats **Filiale**
- 1661 - Comptes bloqués
- 1662 - Fonds de participation
- 167 - Emprunts et dettes assortis de conditions particulières
- 1674 - Avances de l'Etat et des collectivités publiques
- 1675 - Emprunts participatifs **Filiale**
- 1678 - Divers
- 168 - Autres emprunts et dettes assimilées
- 1681 - Autres emprunts
- 1685 - Rentes viagères capitalisées
- 1687 - Autres dettes
- 1688 - Intérêts courus
- 169 - Primes de remboursement des obligations **M94, M95 et M951**

17 - DETTES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS

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

18 - COMPTES DE LIAISON

- 181 - Comptes de liaison des établissements
- 185 - Opérations de trésorerie inter-services ou entre l'établissement et les autres structures dotées de l'autonomie financière
- 186 - Biens et prestations de services échangés entre établissements (charges)
- 187 - Biens et prestations de services échangés entre établissements (produits)
- 188 - Comptes de liaison des sociétés en participation **Filiale**

19 - FONDS DEDIES **Fondations universitaires**

- 194 - Fonds dédiés sur subventions de fonctionnement
- 195 - Fonds dédiés sur dons manuels
- 197 - Fonds dédiés sur legs et donations

2 - COMPTES D'IMMOBILISATIONS

20 - IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

- 201 - Frais d'établissement
- 2011 - Frais de constitution **Filiale**
- 2012 - Frais de premier établissement
- 2013 - Frais d'augmentation de capital et d'opérations diverses (fusions, scissions, transformations) **Filiale**
- 203 - Frais de recherche et de développement
- 205 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires
- 2053 - Logiciels
- 20531 - Logiciels acquis ou sous-traités
- 20532 - Logiciels créés
- 2058 - Autres concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires
- 206 - Droit au bail
- 207 - Fonds commercial **M94, M95, M910**
- 208 - Autres immobilisations incorporelles

21 - IMMOBILISATIONS CORPORELLES (HORS BIENS VIVANTS)

- 211 - Terrains
- 2111 - Terrains nus
- 21116 - Terrains nus mis à disposition
- 21117 - Terrains nus acquis
- 21118 - Autres terrains nus
- 2112 - Terrains aménagés (à subdiviser en fonction du mode de financement comme le 2111)
- 2113 - Sous-sols et sur-sols **M94, M95 et M951**

- 2114 - Terrains de gisement **M94, M95 et M951**
- 2115 - Terrains bâtis
- 21151 - Ensembles immobiliers industriels (A,B)
- 211516 - Mis à disposition
- 211517 - Acquis
- 211518 - Autres
- 21155 - Ensembles immobiliers administratifs et commerciaux (A, B)
- 211556 - Mis à disposition
- 211557 - Acquis
- 211558 - Autres
- 21158 - Autres ensembles immobiliers
- 2116 - Compte d'ordre sur immobilisations (art. 6 du décret n°78-737 du 11 juillet 1978) **M94, M95**
- 2117 - Sites naturels
- 212 - Agencements et aménagements de terrains (à subdiviser comme le compte 211)
- 213 - Constructions
- 2131 - Bâtiments (à subdiviser comme le 2115)
- 2135 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions (à subdiviser comme le 2115)
- 2138 - Autres constructions
- 214 - Constructions sur sol d'autrui (à subdiviser comme le 213)
- 215 - Installations techniques, matériel et outillage
- 2151 - Installations complexes spécialisées
- 21511 - Sur sol propre
- 215116 - Mises à disposition
- 215117 - Acquises
- 215118 - Autres installations complexes spécialisées sur sol propre
- 21514 - Sur sol d'autrui
- 215146 - Mises à disposition
- 215147 - Acquises
- 215148 - Autres installations complexes spécialisées sur sol d'autrui
- 2153 - Installations à caractère spécifique (à subdiviser comme le 2151)
- 2154 - Matériel (à subdiviser en fonction du mode de financement comme le 21511)
- 2155 - Outillage (à subdiviser en fonction du mode de financement comme le 21511)
- 2156 - Matériel d'enseignement (à subdiviser en fonction du mode de financement comme le **M93**)
- 2157 - Agencements et aménagements du matériel et outillage (à subdiviser en fonction du mode de financement comme le 21511)
- 216 - Collections
- 217 - Biens historiques et culturels
- 2171 - Biens historiques et culturels immobiliers
- 2172 - Biens historiques et culturels mobiliers
- 218 - Autres immobilisations corporelles
- 2181 - Installations générales, agencements, aménagements divers (dans des constructions dont l'établissement n'est pas propriétaire ou qu'il n'a pas reçues en mise à disposition)
- 2182 - Matériel de transport (à subdiviser en fonction du mode de financement comme le 2111)
- 2183 - Matériel de bureau et matériel informatique
- 21831 - Matériel de bureau (à subdiviser en fonction du mode de financement comme le 2111)
- 21832 - Matériel informatique (à subdiviser en fonction du mode de financement comme le 2111)
- 2184 - Mobilier (à subdiviser en fonction du mode de financement comme le 2111)
- 2186 - Emballages récupérables
- 2187 - Amélioration du fonds **M92, M910**
- 2188 - Matériels divers (à subdiviser en fonction du mode de financement comme le 2111)

22 - IMMOBILISATIONS MISES EN CONCESSION

23 - IMMOBILISATIONS EN COURS

- 231 - Immobilisations corporelles en cours (hors biens vivants)
- 2311 - Terrains
- 2312 - Agencements et aménagements de terrains
- 2313 - Constructions
- 2314 - Constructions sur sol d'autrui
- 2315 - Installations techniques, matériel et outillage
- 2318 - Autres immobilisations corporelles
- 232 - Immobilisations incorporelles en cours
- 2325 - Logiciels
- 23251 - Logiciels sous-traités
- 23252 - Logiciels créés
- 235 - Immobilisations corporelles en cours (biens vivants)
- 2351 - Animaux reproducteurs (jeunes de renouvellement)
- 2353 - Animaux de service
- 2356 - Plantations pérennes

2357 - Autres végétaux immobilisés
 237 - Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations incorporelles
 2371 - Avances versées sur commandes d'immobilisations incorporelles
 2372 - Acomptes versés sur commandes d'immobilisations incorporelles
 238 - Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles
 2381 - Avances versées sur commandes d'immobilisations corporelles
 2382 - Acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles

24 - IMMOBILISATIONS GREVEES DE DROIT **Fondations universitaires**
 248 - Immobilisations grevées de droit
 249 - Droits des propriétaires

25 - IMMOBILISATIONS CORPORELLES (BIENS VIVANTS)

251 - Animaux reproducteurs (adultes)
 252 - Animaux reproducteurs (jeunes de renouvellement)
 253 - Animaux de service
 254 - Plantations pérennes
 257 - Autres végétaux immobilisés

26 - PARTICIPATIONS ET CREANCES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS

261 - Titres de participation
 2611 - Actions
 2618 - Autres titres
 265 - Parts dans des entreprises liées et créances sur des entreprises liées (filiale)
 266 - Autres formes de participation
 267 - Créances rattachées à des participations
 2671 - Créances rattachées à des participations (groupe)
 2674 - Créances rattachées à des participations (hors groupe)
 2675 - Versements représentatifs d'apports non capitalisés (appels de fonds) **M94, M95, M951, M910**
 2676 - Avances consolidables
 2677 - Autres créances rattachées à des participations
 2678 - Intérêts courus
 268 - Créances rattachées à des sociétés en participation
 2681 - Principal
 2688 - Intérêts courus
 269 - Versement à effectuer sur titres de participation non libérés

27 - AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIERES

271 - Titres immobilisés autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille (droit de propriété)
 2711 - Actions
 2718 - Autres titres
 272 - Titres immobilisés (droits de créance)
 2721 - Obligations
 2722 - Bons
 2728 - Autres
 273 - Titres immobilisés de l'activité de portefeuille
 274 - Prêts
 2741 - Prêts participatifs **Filiale**
 2742 - Prêts aux associés **Filiale**
 2743 - Prêts au personnel
 2744 - Prêts étudiants
 2748 - Autres prêts
 275 - Dépôts et cautionnements versés
 2751 - Dépôts
 2755 - Cautionnements
 276 - Autres créances immobilisées
 2761 - Créances diverses
 2768 - Intérêts courus
 27682 - Sur titres immobilisés (droits de créance)
 27684 - Sur prêts
 27685 - Sur dépôts et cautionnements
 27688 - Sur créances diverses
 277 - Actions propres ou parts propres **Filiale**
 2771 - Actions propres ou parts propres
 2772 - Actions propres ou parts propres en voie d'annulation
 279 - Versements restant à effectuer sur titres immobilisés non libérés

28 - AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS

280 - Amortissements des immobilisations incorporelles

2801 - Frais d'établissement (même ventilation que le 201)

2803 - Frais d'études, de recherche et de développement

2805 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, droits et valeurs similaires (même ventilation que le compte 205)

2806 - Droit au bail

2807 - Fonds commercial **M94, M95, M910**

2808 - Autres immobilisations incorporelles

281 - Amortissements des immobilisations corporelles (hors biens vivants)

2811 - Terrains de gisement

2812 - Agencements et aménagements de terrains (même ventilation que celle du compte 212)

2813 - Constructions (même ventilation que celle du compte 213)

2814 - Construction sur sol d'autrui (même ventilation que celle du compte 214)

2815 - Installations techniques, matériels industriels et outillage (même ventilation que compte 215)

2817 - Biens historiques et culturels

2818 - Autres immobilisations corporelles (même ventilation que celle du compte 218)

282 - Amortissements des immobilisations mises en concession

285 - Amortissements des immobilisations corporelles (biens vivants) (à subdiviser le cas échéant comme le compte 25)

29 - DEPRECIATIONS DES IMMOBILISATIONS

290 - Dépréciation des immobilisations incorporelles

2905 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires (même ventilation que le compte 205)

2906 - Droit au bail

2907 - Fonds commercial **M94, M95, M910**

2908 - Autres immobilisations incorporelles

291 - Dépréciation des immobilisations corporelles (hors biens vivants) (même ventilation que le compte 21)

292 - Dépréciations des immobilisations mises en concession

293 - Dépréciation des immobilisations en cours

2931 - Immobilisations corporelles en cours (hors biens vivants)

2932 - Immobilisations incorporelles en cours

2935 - Immobilisations corporelles en cours (biens vivants)

295 - Dépréciation des immobilisations corporelles (biens vivants) (à subdiviser comme le 25)

296 - Dépréciation des participations et créances rattachées à des participations

2961 - Titres de participation et parts dans les associations, syndicats et organismes divers

2966 - Autres formes de participation

2967 - Créances rattachées à des participations

2968 - Créances rattachées à des sociétés en participation

297 - Dépréciation des autres immobilisations financières

2971 - Titres immobilisés (droit de propriété)

2972 - Titres immobilisés (droit de créance)

2973 - Titres immobilisés de l'activité de portefeuille

2974 - Prêts (même ventilation que 274)

2975 - Dépôts et cautionnements (même ventilation que 275)

2976 - Autres créances immobilisées (même ventilation que 276)

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

30 - ANIMAUX ET VEGETAUX

301 - Animaux

302 - Végétaux

31 - MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES

311 - Matières (ou groupe) A

312 - Matières (ou groupe) B

317 - Fournitures A, B, C ...

31 - TERRAINS OU IMMEUBLES A AMENAGER

M951

311 - Terrains

3110 - Réserves foncières

31101 - Coût d'achat

31102 - Frais d'acquisition

31103 - Frais d'études

31104 - Travaux

31105 - Frais annexes

311051 - Impôts fonciers

311052 - Frais financiers

311053 - Frais accessoires

31109 - Produits en atténuation des charges
 3111 - Portage
 31111 - Coût d'achat
 31112 - Frais d'acquisition
 31113 - Frais d'études
 31114 - Travaux
 31115 - Frais annexes
 311151 - Impôts fonciers
 311152 - Frais financiers
 31116 - Frais accessoires
 31119 - Produits en atténuation des charges
 3112 - Autres
 312 - Immeubles (même ventilation que 311)

32 - AUTRES APPROVISIONNEMENTS

321 - Matières consommables
 3211 - Matières (ou groupe) C
 3212 - Matières (ou groupe) D
 322 - Fournitures consommables
 3221 - Combustibles
 3222 - Produits d'entretien
 3223 - Fournitures d'atelier et d'usine
 3224 - Fournitures de magasin
 3225 - Fournitures de bureau
 3228 - Autres fournitures consommables
 323 - Pièces de rechange et matériel d'entretien
 326 - Emballages
 3261 - Emballages perdus
 3265 - Emballages récupérables non identifiables
 3267 - Emballages à usage mixte

33 - EN COURS DE PRODUCTIONS DE BIENS

331 - Produits en cours
 3311 - Produits en cours P1
 3312 - Produits en cours P2
 335 - Travaux en cours
 3351 - Travaux en cours T1
 3352 - Travaux en cours T2

34 - EN COURS DE PRODUCTION DE SERVICES

341 - Etudes en cours
 3411 - Etudes en cours E1
 3412 - Etudes en cours E2
 345 - Prestations de services en cours
 3451 - Prestations de services S1
 3452 - Prestations de services S2

35 - STOCKS DE PRODUITS

351 - Produits intermédiaires
 3511 - Produits intermédiaires (ou groupe) A
 3512 - Produits intermédiaires (ou groupe) B
 355 - Produits finis
 3551 - Produits finis (ou groupe) A
 3552 - Produits finis (ou groupe) B
 358 - Produits résiduels (ou matières de récupération)
 3581 - Déchets
 3585 - Rebut
 3586 - Matières de récupération

37 - STOCKS DE MARCHANDISES

371 - Marchandises (ou groupe) A
 372 - Marchandises (ou groupe) B

38 - STOCKS EN VOIE D'ACHEMINEMENT, MIS EN DEPOT OU DONNES EN CONSIGNATION

39 - DEPRECIATION DES STOCKS ET EN-COURS

390 - Dépréciation des animaux et végétaux
 391 - Dépréciation des matières premières et fournitures (ventilé comme le compte 31)

- 391 - Dépréciation des terrains **M951**
- 392 - Dépréciation des autres approvisionnements (ventilé comme le compte 32)
- 393 - Dépréciation des en-cours de production de biens (ventilé comme le compte 33)
- 394 - Dépréciation des en-cours de production de services (ventilé comme le compte 34)
- 395 - Dépréciation des stocks de produits (ventilé comme le compte 35)
- 397 - Dépréciation des stocks de marchandises (ventilé comme le compte 37)
- 398 - Dépréciation des stocks en voie d'acheminement, mis en dépôt ou donnés en consignation (ventilé comme le compte 38)

CLASSE 4 - COMPTES DE TIERS

40 - FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES

- 401 - Fournisseurs
- 4011 - Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services
- 4017 - Retenues de garanties et oppositions
- 403 - Fournisseurs - effets à payer
- 404 - Fournisseurs d'immobilisations
- 4041 - Fournisseurs - Achats d'immobilisations
- 4047 - Fournisseurs d'immobilisations - Retenues de garantie et oppositions
- 405 - Fournisseurs d'immobilisations - Effets à payer
- 408 - Fournisseurs - Factures non parvenues
- 4081 - Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services
- 4084 - Fournisseurs d'immobilisations - Achats d'immobilisations
- 4088 - Fournisseurs - Intérêts courus
- 409 - Fournisseurs - Avances, avoirs, remises
- 4091 - Fournisseurs - Avances versées sur commandes
- 4094 - Études préliminaires à la construction **M94**
- 4096 - Fournisseurs - Créances pour emballages et matériel à rendre
- 4098 - Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus

41 - CLIENTS ET COMPTES RATTACHES

- 411 - Clients
- 4111 - Clients - Ventes de biens ou de prestations de services
- 4117 - Retenues de garanties
- 412 - Étudiants, élèves, stagiaires **M91, M92, M93, M910**
- 413 - Clients - Effets à recevoir sur ventes de biens ou de prestations de services
- 416 - Clients douteux ou litigieux
- 418 - Clients - Produits non encore facturés
- 4181 - Clients - Factures à établir
- 4188 - Clients - Intérêts courus
- 419 - Clients et étudiants créditeurs
- 4191 - Clients - Avances reçues sur commande en cours
- 4192 - Étudiants, élèves, stagiaires - avances reçues **M91, M92, M93, M910**
- 4196 - Clients - Dettes sur emballages et matériels consignés
- 4197 - Clients et étudiants - Autres avoirs
- 4198 - Clients - Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir

42 - PERSONNEL ET COMPTES RATTACHES

- 421 - Personnel - Rémunérations dues
- 422 - Œuvres sociales
- 423 - Prêts consentis au personnel
- 424 - Participation des salariés aux résultats
- 425 - Personnel - Avances et acomptes
- 426 - Personnel - Dépôt
- 427 - Personnel - Oppositions
- 428 - Personnel - charges à payer et produits à recevoir
- 4282 - Dettes provisionnées pour congés payés
- 4284 - Dettes provisionnées pour participation des salariés aux résultats
- 4286 - Autres charges à payer
- 4287 - Produits à recevoir
- 429 - Déficits et débet des comptables et régisseurs
- 4291 - Déficits constatés
- 42911 - Comptables
- 42912 - Régisseurs
- 4292 - Demandes de versement émis suite à constatation de déficit
- 42921 - Comptables
- 42922 - Régisseurs
- 4294 - Débet émis par arrêté du ministre
- 42941 - Comptables

42962 - Régisseurs
 4297 - Redevables des condamnations pécuniaires
 42971 - Comptables
 42972 - Régisseurs

43 - SECURITE SOCIALE ET AUTRES ORGANISMES SOCIAUX

431 - Sécurité sociale
 4311 - Cotation patronale
 4312 - Cotation salariale
 4313 - Cotation sociale généralisée
 4314 - Contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS)
 437 - Autres organismes sociaux
 4371 - Contribution exceptionnelle de solidarité
 4372 - Contributions et retenues pour pensions
 4374 - Cotisations de retraite complémentaire
 4375 - PREFON
 4376 - Cotisations de prévoyance
 4377 - Assurance chômage
 4378 - Divers
 438 - Organismes sociaux - Charges à payer et produits à recevoir
 4382 - Charges sociales sur congés à payer
 4386 - Autres charges à payer
 4387 - Produits à recevoir

44 - ETAT ET AUTRES COLLECTIVITES PUBLIQUES

441 - État et autres collectivités publiques – Subventions
 4411 - Subventions d'investissement
 4417 - Subventions de fonctionnement
 4419 - Avances sur subventions
 442 - État - Impôts et taxes recouvrables sur des tiers
 4426 - Prélèvement à la source – Impôt sur le revenu
 443 - Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux
 4431 - Créance sur l'État résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA
 4432 - Attribution du produit de l'imposition pour frais de chambre d'agriculture **M92**
 4433 - Créances sur l'État résultant des compensations des réductions de charges sociales
 4434 - Opérations particulières avec l'état et les entités publiques
 44341 - Prélèvement sur ressources accumulées
 4435 - Opérations particulières avec l'ASP
 44352 - Aide de l'État versée par l'ASP au titre des contrats aidés
 44356 - Charges à payer sur contrats aidés
 44357 - Produits à recevoir sur contrats aidés
 4438 - Intérêts courus sur créance sur l'État résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA
 444 - Impôt sur les bénéfices
 4441 - État - Créance de carry-back
 4442 - État - Impôt sur les bénéfices - Acomptes
 4444 - État - Impôt sur les bénéfices
 4445 - État - Impôt sur les sociétés **Fondations universitaires**
 445 - État - Taxes sur le chiffre d'affaires
 4452 - TVA due intra-communautaire
 4455 - Taxes sur le chiffre d'affaires à décaisser
 44551 - TVA à décaisser
 44558 - Taxes assimilées à la TVA
 4456 - Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles
 44562 - TVA déductible sur immobilisations
 44563 - TVA transférée par d'autres organismes
 44566 - TVA déductible sur autres biens et services
 44567 - Crédit de T.V.A. à reporter
 44568 - Taxes assimilées à la TVA
 4457 - Taxes sur le chiffre d'affaires collectées par l'établissement
 44571 - TVA collectée
 44578 - Taxes assimilées à la TVA
 4458 - TVA à régulariser ou en attente
 44581 - Acomptes-régime simplifié d'imposition

44582 - Acomptes - Régime du forfait **M94, M910**

44583 - Remboursement de TVA demandé

44584 - TVA récupérée d'avance

44585 - TVA à régulariser sur retenues de garanties

44586 - TVA sur factures non parvenues

44587 - TVA sur facturation à établir

446 - Obligations cautionnées **M94, M95, M951**

447 - Autres impôts, taxes et versements assimilés

4471 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (administration des impôts)

44711- Taxe sur les salaires

44718- Autres impôts, taxes et versements assimilés

4473 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes)

4478 - Divers autres impôts, taxes et versements assimilés

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

4482 - Charges fiscales sur congés à payer

4486 - Autres charges à payer

4487 - Produits à recevoir

44871 - Subventions d'investissements à recevoir

44877 - Subventions de fonctionnement à recevoir

449 – État - Quotas d'émission à restituer à l'Etat **M93**

45 - COMPTABILITES DISTINCTES RATTACHEES

451 - Groupe

455 - Associés - Comptes courants **Filiale**

456 - Associés - Opérations sur le capital **Filiale**

4561 - Associés - Comptes d'apport en société

45611 - Apports en nature

45615 - Apports en numéraire

4562 - Apporteurs - Capital appelé, non versé

45621 - Actionnaires - Capital souscrit et appelé, non versé

45625 - Actionnaires - Capital appelé, non versé

4563 - Associés - Versements reçus sur augmentation de capital

4564 - Associés - Versements anticipés

4566 - Actionnaires défallants

4567 - Associés - Capital à rembourser

457 Associés - Dividendes à payer **Filiale**

458 - Opérations faites en commun ou en groupement (GIE – GCS – GIP)

46 - DEBITEURS DIVERS ET CREDITEURS DIVERS

462 - Créances sur cessions d'immobilisations

463 - Autres comptes débiteurs - Titres de recettes, demandes de reversement, demande de versement à recouvrer

464 - Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement

465 - Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement

466 - Autres comptes créditeurs

4661 - Demandes de paiement à payer

4663 - Virements à réimputer

4664 - Excédents de versement à rembourser

4667 - Oppositions

467 - Autres comptes débiteurs ou créditeurs

4671 - Aide à la mobilité internationale **M91, M93**

4672 - Chambres d'agriculture et APCA **M92**

46721 - APCA (ouvert dans la comptabilité des chambres départementales et régionales)

46722 - Chambres départementales et régionales (ouvert dans la comptabilité de l'APCA, FNPAPCA et FNAGE)

46723 - Chambre régionale (ouvert dans la comptabilité des chambres participantes)

46724 - Chambres d'agriculture participantes (ouvert dans la comptabilité des chambres régionales)

4674 - Taxe d'apprentissage

4678 - Autres

468 - Divers- Produits à recevoir et charges à payer

4686 - Charges à payer

4687 - Produits à recevoir

47 - COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE

471 - Recettes à classer et à régulariser

4711 - Recettes des comptables supérieurs du Trésor à classer

4712 - Recettes des comptables secondaires à vérifier

4713 - Recettes perçues avant émission de titres

4715 - Recettes des régisseurs à vérifier

4718 - Autres recettes à classer

47181 - Autres recettes à classer – Compensation légale
 472 - Dépenses à classer et à régulariser
 4721 - Dépenses payées avant ordonnancement
 4722 - Dépenses des comptables secondaires à vérifier
 4725 - Dépenses des régisseurs à vérifier
 4728 - Autres dépenses à régulariser
 47281 - Autres dépenses à régulariser – Compensation légale
 473 - Recettes et dépenses à transférer
 4731 - Recettes à transférer
 4735 - Dépenses à transférer
 474 - Compte d'attente
 475 - Legs et donations en cours de réalisation **Fondations universitaires**

476 - Différences de conversion sur opération en devises - Actif
 4761 - Diminution des créances
 4762 - Augmentation des dettes
 4768 - Différences compensées par couverture de change
 477 - Différence de conversion sur opérations en devises - Passif
 4771 - Augmentation des créances
 4772 - Diminution des dettes
 4778 - Différences compensées par couverture de change
 478 - Autres comptes transitoires

48 - COMPTES DE REGULARISATION

481 - Charges à répartir sur plusieurs exercices
 4816 - Frais d'émission des emprunts
 486 - Charges constatées d'avance
 487 - Produits constatés d'avance

488 - Comptes de répartition périodique des charges et des produits **M94, M95, M951**
 4886 - Charges
 4887 - Produits

49 - DEPRECIATION DES COMPTES DE TIERS

491 - Dépréciation des comptes de clients et comptes rattachés (clients, élèves, étudiants, stagiaires)
 4911 - Clients divers
 4912 - Étudiants
 495 - Dépréciation des comptes du groupe et associés
 4951 - Compte du groupe
 4955 - Comptes courants des associés **Filiale**
 4958 - Opérations faites en commun ou en groupement (GIE – GCS – GIP)
 496 - Dépréciation des comptes de débiteurs divers
 4962 - Créances sur cessions d'immobilisations
 4965 - Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement
 4967 - Autres comptes débiteurs ou créditeurs

5 -COMPTES FINANCIERS

50 - VALEURS MOBILIERES DE PLACEMENT

501 - Parts dans les entreprises liées **Filiale**
 502 - Actions propres (M94, M95)
 503 - Actions
 5031 - Titres cotés
 5035 - Titres non cotés
 504 - Autres titres conférant un droit de propriété
 505 - Obligations et bons émis (M94, M95)
 5051 - Obligations et bons émis par la société et rachetés par elle **Filiale**
 5052 - Obligations et bons émis par l'établissement et rachetés par lui
 506 - Obligations
 5061 - Titres cotés
 5065 - Titres non cotés
 507 - Bons du Trésor et bons de caisse à court terme
 508 - Autres valeurs mobilières et créances assimilées
 5081 - Autres valeurs mobilières
 5082 - Bons de souscription **M94, M95**
 5088 - Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées

51 - BANQUES, ETABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILES

511 - Valeurs à l'encaissement

5112 - Chèques à encaisser	
5113 - Effets à l'encaissement	
5114 - Effets à l'escompte	
5115 - Cartes bancaires à l'encaissement	
5117 - Chèques impayés	
5118 - Autres valeurs à l'encaissement	
512 - Banques	
5121 - Compte en monnaie nationale	
5124 - Compte en monnaies étrangères	
515 - Trésor	
5151 - Compte au Trésor	
5159 - Règlements en cours de traitement	
516 - Agents de change et sociétés de bourse	M94, M95, M951
517 - Autres organismes financiers	
5171 - Compte à terme	
518 - Intérêts courus	
5186 - Intérêts courus à payer	
5187 - Intérêts courus à percevoir	
519 - Concours bancaires courants	
5191 - Crédit de mobilisation de créances commerciales (CMCC)	M94, M95, M951
5192 - Lignes de crédits de trésorerie	
5193 - Mobilisation de créances nées à l'étranger	M94, M95, M951
5198 - Intérêts courus sur concours bancaires courants	

52 - INSTRUMENTS DE TRESORERIE (COMPTE D'ATTENTE) M94, M95

53 - CAISSE

531 - Caisse	
5311 - Caisse en monnaie nationale	Filiale
5314 - Caisse en devises	Filiale
532 - Caisse succursale (ou usine) A	Filiale
533 - Caisse succursale (ou usine) B	Filiale

54 - REGIES D'AVANCES ET ACCREDITIFS

541 - Comptables secondaires	
542 - Accréditifs	M93
543 - Régies d'avances	
545 - Régies de recettes	
547 - Avances pour achats de rentes	M910
548 - Avances pour menues dépenses	

58 - VIREMENTS INTERNES

581 - Virements internes de comptes	
585 - Virements internes de fonds	

59 - DEPRECIATION DES COMPTES FINANCIERS

590 - Dépréciation financière des valeurs mobilières de placement	
5903 - Actions	
5904 - Autres titres conférant un droit de propriété	
5906 - Obligations	
5908 - Autres valeurs mobilières et créances assimilées	

6 - COMPTES DE CHARGES

60 - ACHATS ET VARIATION DE STOCKS

601 - Achats stockés - Matières premières et fournitures	
6011 - Matière A	
6012 - Matière B	
6017 - Fournitures A, B, C	
601 - Achats stockés - Terrains ou immeubles à aménager	M951
6011 - Terrains (subdivisé comme le compte 311)	
6012 - Constructions	
602 - Achats stockés - Autres approvisionnements	
6021 - Matières consommables	
6022 - fournitures consommables	
60221 - Combustibles	
60222 - Produits d'entretien	
60223 - Fournitures d'atelier et d'usine	

- 60224 - Fournitures de magasin
- 60225 - Fournitures de bureau
- 60228 - Autres fournitures consommables
- 6026 - Emballages
- 60261 - Emballages perdus
- 60265 - Emballages récupérables non identifiables
- 60267 - Emballages à usage mixte
- 603 - Variation des stocks (approvisionnements, marchandises)
- 6031 - Variation des stocks de matière première et fournitures (à subdiviser comme le 601)
- 6032 - Variation des stocks des autres approvisionnements (à subdiviser comme le 602)
- 6037 - Variation des stocks de marchandises (à subdiviser comme le 607)
- 604 - Achats d'études et prestations de services (incorporés aux ouvrages et aux produits)
- 6041 - Achats d'études **M951**
- 60411 - Etudes sur terrains
- 60412 - Etudes sur constructions
- 60413 - Levés topographiques généraux
- 6042 - Mise en état des sols
- 60421 - Frais de démolition
- 60422 - Frais de sondage
- 60425 - Frais de géomètre
- 60428 - Autres travaux de mise en état des
- 6044 - Frais annexes
- 60441 - Promotion
- 60442 - Frais de commercialisation
- 60443 - Frais divers
- 6048 - Contribution financière aux équipements publics
- 605 - Achat de matériel, équipements et travaux (incorporés aux ouvrages et aux produits)
- 6053 - Travaux secondaires sur terrains **M951**
- 60531 - Voiries, routes et chemins
- 60532 - Réseaux et branchements
- 60533 - Travaux divers de VRD et aménagements
- 60534 - Honoraires sur VRD et aménagements
- 60535 - Travaux de bomages relatifs aux travaux de
- 60538 - Autres travaux secondaires
- 6054 - Travaux tertiaires sur terrains
- 60541 - Voiries, routes et chemins
- 60542 - Réseaux et branchements
- 60543 - Travaux divers de VRD et aménagements
- 60544 - Honoraires sur VRD et aménagements
- 60548 - Autres travaux tertiaires
- 6056 - Travaux sur constructions
- 60561 - Fondations spéciales
- 60562 - Travaux de construction
- 60563 - Tous corps d'Etat
- 60564 - Honoraires sur constructions
- 60565 - Taxe chauffage urbain
- 60568 - Autres travaux sur constructions
- 6058 - Autres travaux sur terrains
- 60581 - Voiries, routes et chemins
- 60582 - Réseaux et branchements
- 60583 - Travaux divers de VRD et aménagements
- 60584 - Honoraires sur VRD et aménagements
- 606 - Achats non stockés de matières et fournitures
- 6061 - Fournitures non stockables (eau, énergie)
- 60611 - Électricité
- 60612 - Carburants et lubrifiants
- 60613 - Gaz
- 60614 - Chauffage sur réseau
- 60617 - Eau
- 60618 - Autres fournitures non stockables
- 6062 - Assainissement
- 6063 - Fournitures d'entretien et de petit équipement
- 6064 - Fournitures administratives
- 6065 - Linge, vêtements de travail
- 6066 - Animaux
- 6067 - Fournitures et matériels d'enseignement et de recherche non immobilisés
- 6068 - Autres matières et fournitures non stockées
- 607 - Achats de marchandises

- 608 - Frais accessoires d'achat
- 609 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats
 - 6091 - De matières premières et fournitures
 - 6092 - D'autres approvisionnements stockés
 - 6094 - D'études et de prestations de services
 - 6095 - De matériels, équipements et travaux
 - 6096 - D'approvisionnements et de fournitures non stockés
 - 6097 - De marchandises
 - 6098 - Rabais, remises, ristournes obtenus non affectés

- 61 - ACHATS DE SOUS-TRAITANCE ET SERVICES EXTERIEURS
 - 611 - Sous-traitance générale
 - 612 - Redevances de crédit-bail
 - 6122 - Crédit-bail mobilier (peut être subdivisé comme le compte 21)
 - 6125 - Crédit-bail immobilier (peut être subdivisé comme le compte 21)
 - 613 - Locations
 - 6132 - Locations immobilières (peut être subdivisé comme le compte 21)
 - 6134 - Locations d'animaux
 - 6135 - Locations mobilières (peut être subdivisé comme le compte 21)
 - 6136 - Malis sur emballages restitués
 - 6138 - Autres locations
 - 614 - Charges locatives et de copropriété
 - 615 - Entretien et réparations
 - 6152 - Sur biens immobiliers
 - 6155 - Sur biens mobiliers
 - 6156 - Maintenance
 - 616 - Primes d'assurance
 - 6161 - Multirisques
 - 6162 - Assurance obligatoire - dommage construction
 - 6163 - Assurance transport
 - 6164 - Risques d'exploitation
 - 6168 - Autres assurances
 - 617 - Etudes et recherches
 - 618 - Divers
 - 6181 - Documentation générale et administrative
 - 6183 - Documentation technique et pédagogique
 - 6185 - Frais de colloques, séminaires, conférences
 - 619 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur services extérieurs

- 62 - AUTRES SERVICES EXTERIEURS (en relation avec l'activité)
 - 621 - Personnel extérieur à l'établissement
 - 6211 - Personnel intérimaire
 - 6214 - Personnel mis à disposition ou prêté à l'établissement
 - 62141 - Personnel détaché ou prêté à l'entreprise **Filiale**
 - 62142 - Personnel prêté à l'établissement (Comptabilité principale)
 - 622 - Rémunérations d'intermédiaires et honoraires
 - 6221 - Commissions et courtages sur achats
 - 6222 - Commissions et courtages sur ventes
 - 6224 - Rémunérations des transitaires
 - 6225 - Rémunérations d'affacturage **Filiale**
 - 6226 - Honoraires
 - 6227 - Frais d'actes et de contentieux
 - 6228 - Divers
 - 623 - Publicité, publications, relations publiques
 - 6231 - Annonces et insertions
 - 6232 - Échantillons
 - 6233 - Foires et expositions
 - 6234 - Cadeaux à la clientèle
 - 6235 - Primes
 - 6236 - Catalogues et imprimés
 - 6237 - Publications
 - 6238 - Divers
 - 624 - Transports de biens et transports collectifs du personnel
 - 6241 - Transports sur achats
 - 6242 - Transports sur ventes
 - 6243 - Transports entre établissements ou services
 - 6244 - Transports administratifs
 - 6245 - Voyages d'études, visites et sorties pédagogiques

- 6247 - Transports collectifs du personnel
- 6248 - Divers
- 625 - Déplacements, missions et réceptions
- 6251 - Voyages et déplacements du personnel
- 6254 - Frais d'inscription aux colloques
- 6255 - Frais de déménagement
- 6256 - Missions
- 6257 - Réceptions
- 6258 - Divers
- 626 - Frais postaux et frais de télécommunications
- 627 - Services bancaires et assimilés
- 6271 - Frais sur titres (achat, vente, garde)
- 6272 - Commissions et frais sur émission d'emprunts M94, M95, M951**
- 6275 - Frais sur effets (commissions d'endos, commissions sur cartes bancaires...)
- 6276 - Locations de coffres
- 6278 - Autres frais et commissions
- 628 - Divers
- 6281 - Concours divers
- 6283 - Formation continue du personnel de l'établissement
- 6284 - Frais de recrutement du personnel
- 6285 - Prestations extérieures de gardiennage
- 6286 - Prestation extérieure de nettoyage
- 6287 - Prestations extérieures d'informatique
- 6288 - Autres prestations extérieures diverses
- 62881 - Participation au service commun
- 62885 - Facturation des payes à façon
- 62888 - Autres - divers
- 629 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur autres services extérieurs

- 63 - IMPOTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES
- 631 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (administration des impôts)
- 6311 - Taxe sur les salaires
- 6312 - Taxe d'apprentissage
- 6313 - Participation des employeurs à la formation professionnelle continue
- 6314 - Cotisation pour défaut d'investissement obligatoire dans la construction
- 6318 - Autres
- 632 - Charges fiscales sur congés à payer
- 633 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes)
- 6331 - Versement de transport
- 6332 - Allocation logement
- 6333 - Participation des employeurs à la formation professionnelle continue
- 6334 - Participation des employeurs à l'effort de construction
- 6335 - Versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage
- 6338 - Autres
- 634 - Taxes spécifiques sur les produits de fonctionnement M910**
- 635 - Autres impôts, taxes et versements assimilés (administration des impôts)
- 6351 - Impôts directs (sauf l'impôt sur les bénéficiés)
- 63511 - Contribution économique territoriale
- 63512 - Taxe foncière
- 63513 - Autres impôts locaux
- 63514 - Taxe sur les véhicules des sociétés
- 63518 - Autres impôts directs Fondations universitaires**
- 6352 - Taxes sur le chiffre d'affaires non récupérables
- 6353 - Impôts indirects
- 6354 - Droits d'enregistrement et de timbre
- 63541 - Droits de mutation
- 63542 - Taxe différentielle sur les véhicules à moteur
- 6358 - Autres droits
- 636 - Rappels d'impôt (autres qu'impôt sur les bénéficiés)
- 637 - Autres impôts, taxes et versements assimilés (autres organismes)
- 6371 - Contribution sociale de solidarité (RSI)
- 6372 - Taxes perçues par les organismes publics internationaux
- 6373 - Contribution FIPHFP
- 6374 - Impôts et taxes exigibles à l'étranger
- 6378 - Taxes diverses

- 64 - CHARGES DE PERSONNEL
- 641 - Rémunération du personnel

- 6412 - Congés payés du personnel
- 6413 - Primes et gratifications
- 6414 - Indemnités et avantages divers
- 6415 - Supplément familial
- 6418 - Autres rémunérations du personnel
- 6419 – Abattement indemnitaire
LFI 2016).
- 645 - Charges de Sécurité Sociale et de prévoyance
- 6451 - Cotisations d'assurance maladie
- 6452 - Cotisations aux mutuelles
- 6453 - Cotisations aux caisses de retraites et de pensions
- 64531 - Pensions civiles et militaires
- 645311 - Pensions civiles (cotisations pour le cas pensions)
- 645312 - Pensions militaires (cotisations pour le cas pensions)
- 64532 - CNRACL
- 64533 - MSA
- 64534 - CNAV
- 64535 - Caisses de retraite complémentaire
- 645351 - RAFP
- 645352 - IRCANTEC
- 645358 - Autres
- 64538 - Autres
- 6454 - Cotisations à Pôle emploi
- 6455 - Charges sociales sur congés à payer
- 6456 - Cotisations liées au risque invalidité
- 6458 - Cotisations aux autres organismes sociaux
- 647 - Autres charges sociales
- 6471 - Prestations directes
- 6472 - Versements aux comités d'entreprise et d'établissement
- 6473 - Versements aux comités d'hygiène et de sécurité
- 6474 - Œuvres sociales
- 6475 - Médecine du travail, pharmacie
- 6478 - Divers
- 648 - Autres charges de personnel
- 649 - Produit d'impôt CICE

- 65 - AUTRES CHARGES DE GESTION
- 651 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires
- 6511 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels
- 6516 - Droits d'auteurs et de reproduction
- 6518 - Autres droits et valeurs similaires
- 652 - Contrôle budgétaire, économique et financier
- 653 - Conseils et assemblées
- 654 - Pertes sur créances irrécouvrables
- 655 - Quote-part de résultats sur opérations faites en commun ou en groupement (GIE – GCS - GIP)
- 656 - Valeur comptable des éléments d'actifs cédés
- 657 - Charges spécifiques
- 6573 – Charges d'intervention pour compte propre
- 65731 - Charges d'intervention pour compte propre – Transferts aux ménages
- 65732 - Charges d'intervention pour compte propre – Transferts aux entreprises
- 65733 - Charges d'intervention pour compte propre – Transferts aux collectivités territoriales
- 65734 - Charges d'intervention pour compte propre – Transferts aux autres entités
- 6578 – Autres charges spécifiques
- 658 - Diverses autres charges
- 6581 - Pénalités
- 65811 - Pénalités sur contrats ou conventions
- 65812 - Pénalités, amendes fiscales ou pénales
- 6582- Frais d'élection aux chambres d'agriculture M92**
- 6583 - Charges de gestion provenant de l'annulation de titres de recettes des exercices antérieurs
- 6584 - Déficit ou débet admis en décharge ou en remise gracieuse
- 65841 - Principal
- 65848 - Intérêts
- 6585 - Dons, libéralités
- 6588 - Autres charges diverses

- 66 - CHARGES FINANCIERES
- 661 - Charges d'intérêts
- 6611 - Intérêts des emprunts et des dettes

66116 - Intérêts des emprunts et des dettes assimilées
 66117 - Intérêts des dettes rattachées à des participations **M94, M95, M951, M910**
 6615 - Intérêts des comptes courants et des dépôts créditeurs **M94, M95, M951, M910**
 6616 - Intérêts bancaires sur opérations de financement (escomptes,...)
 6617 - Intérêts des obligations cautionnées **M94, M95**
 6618 - Autres charges d'intérêts
 66181 - Intérêts des dettes commerciales
 66188 - Intérêts des dettes diverses
 664 - Pertes sur créances liées à des participations **M93, M94, M95, M951, M910**
 665 - Escomptes accordés
 666 - Pertes de change
 667 - Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement
 668 - Autres charges financières
 6683 - Charges financières provenant de l'annulation de titres de recettes des exercices antérieurs
 6685 - Charges financières provenant de l'encaissement de chèques vacances
 6688 - Autres charges financières

68 - DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, AUX DEPRECIATIONS ET AUX PROVISIONS

681 - Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions - Charges de fonctionnement
 6811 - Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles
 6812 - Dotations aux amortissements des charges de fonctionnement à répartir
 6813 - Quote-part reconstituée des financements rattachés à des actifs
 6815 - Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement
 6816 - Dotations pour dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles
 6817 - Dotations aux dépréciations des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement)
 684 - Dotations aux provisions réglementées **M93, M94, M95, M951**
 6845 - Amortissements dérogatoires
 6848 - Autres provisions réglementées
 686 - Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions - Charges financières
 6861 - Dotations aux amortissements des primes de remboursement des obligations **M95 et M951**
 6863 - Quote-part reconstituée des financements rattachés à des actifs
 6865 - Dotations aux provisions pour risques et charges financiers
 6866 - Dotations aux dépréciations des éléments financiers
 6868 - Autres

689 - Engagements à réaliser sur fonds dédiés **Fondations universitaires**
 6894 - Engagements à réaliser sur subventions dédiées
 6895 - Engagements à réaliser sur dons manuels dédiés
 6897 - Engagement à réaliser sur legs et donations dédiés

69 - PARTICIPATION DES SALARIÉS - IMPÔTS SUR LES BÉNÉFICIAIRES ET ASSIMILÉS

691 - Participation des salariés aux résultats **M94, M95, M951, M910**
 695 - Impôts sur les bénéfices
 699 - Produits-reports en arrière des déficits

CLASSE 7 - COMPTES DE PRODUITS

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

701 - Ventes de produits finis
 701 - Ventes de terrains **M951**
 7011 - Réserves foncières
 7012 - Portage foncier
 7013 - Actions en prestations
 7014 - Autres
 702 - Ventes d'immeubles construits
 702 - Vente de produits intermédiaires
 703 - Ventes de produits résiduels
 704 - Travaux
 7041 - Réserves foncières **M951**
 7042 - Portage foncier
 7043 - Actions en prestations
 7044 - Autres
 705 - Études
 7051 - Réserves foncières **M951**
 7052 - Portage foncier
 7053 - Actions en prestations
 7054 - Autres
 706 - Prestations de services

7061 - Produits d'actualisation foncière M951

7062 - Produits d'ingénierie foncière
 7063 - Prestations d'actions de services
 7064 - Rémunération des opérations sous mandat
 707 - Ventes de marchandises
 708 - Produits des activités annexes
 7081 - Produits des services exploités dans l'intérêt du personnel
 7082 - Commissions et courtages
 7083 - Locations diverses
 7084 - Mise à disposition de personnel facturée
 7085 - Ports et frais accessoires facturés aux clients
 7086 - Bonis sur reprises d'emballages consignés
 7087 - Bonifications obtenues des clients et primes sur ventes
 7088 - Autres produits d'activités annexes
 709 - Rabais, remises et ristournes accordés par l'établissement
 7091 - Sur ventes de produits finis
 7092 - Sur ventes de produits intermédiaires
 7093 - Sur ventes de produits résiduels
 7094 - Sur travaux
 7095 - Sur études
 7096 - Sur prestations de services
 7097 - Sur ventes de marchandises
 7098 - Sur produits des activités annexes

71 - PRODUCTION STOCKEE

713 - Variation des stocks (en-cours de production, produits, biens vivants non immobilisés)
 7130 - Variation des animaux et végétaux
 71301 - Animaux
 71302 - Végétaux
 7133 - Variation des en-cours de production de biens
 7134 - Variation des en-cours de production de services
 71341 - Etudes en cours
 71345 - Prestations de services en cours
 7135 - Variation des stocks de produits
 71351 - Produits intermédiaires
 71355 - Produits finis
 71358 - Produits résiduels

72 - PRODUCTION IMMOBILISEE

721 - Immobilisations incorporelles
 722 - Immobilisations corporelles (hors biens vivants)
 725 - Immobilisations corporelles (biens vivants)

73 - TAXE SPECIALE D'EQUIPEMENT M951**74 - SUBVENTIONS DE FONCTIONNEMENT**

741 - État
 7411 - Ministère de tutelle
 7412 - Autres ministères
 7413 - Organismes publics agissant pour le compte de l'État
 74131 - ANR **M91 et M93**
 741311 - ANR IA
 741312 - ANR hors IA
 744 - Collectivités, organismes publics et organismes internationaux
 7442 - Région
 7443 - Département
 7444 - Communes et groupements de communes
 7445 - ASP
 74451 - Rémunération ASP au titre des contrats aidés
 74452 - Frais de formation ASP au titre des contrats aidés
 74453 - Aide de l'État versée par l'ASP au titre des contrats aidés
 7446 - Union européenne
 7447 - Organismes internationaux
 7448 - Autres collectivités et organismes publics

74481 - Etablissement public foncier M951

74482 - Contribution des chambres d'agriculture au financement de l'activité de l'APCA, des chambres régionales **M92**
 745 - Fonds de concours

746 - Dons, legs, mécénat
 748 - Autres subventions de fonctionnement
 7481 - Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage
 7482 - Remboursements forfaitaires de TVA **M910**
 7488 - Autres

75 - AUTRES PRODUITS DE GESTION

751 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs :
 7511 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels
 7516 - Droits d'auteur et de reproduction
 7518 - Autres droits et valeurs similaires
 752 - Revenus des immeubles non affectés aux activités de l'établissement
 753 - Libéralités
 754 - Quote-part d'éléments virés au compte de résultat **Fondations universitaires**
 7542 - Quote-part des apports virée au compte de résultat
 755 - Quote-part de résultats sur opérations faites en commun ou en groupement (GIE – GCS - GIP)
 756 - Produits des cessions d'éléments d'actif
 757 - Produits spécifiques
 7571 – Taxes affectées
 7572 – Redevances
 7573 - Produits d'intervention pour compte propre
 75731 - Produits d'intervention pour compte propre – Transferts aux ménages
 75732 – Produits d'intervention pour compte propre – Transferts aux entreprises
 75733 - Produits d'intervention pour compte propre – Transferts aux collectivités territoriales
 75734 - Produits d'intervention pour compte propre – Transferts aux autres entités
 7578 – Autres produits spécifiques
 758 - Divers autres produits
 7581 - Dons manuels non dédiés **Fondations universitaires**
 7582 - Dons manuels dédiés **Fondations universitaires**
 7583 - Produits de gestion provenant de l'annulation de demandes de paiement des exercices antérieur
 7584 - Contentieux
 7585 - Legs et donations non dédiés **Fondations universitaires**
 7586 - Legs et donations dédiés **Fondations universitaires**
 7587 - Ventes de dons en nature **Fondations universitaires**
 7588 – Autres produits divers

76 - PRODUITS FINANCIERS

761 - Produits de participation
 7611 - Revenus des titres de participation
 7616 - Revenus sur autres formes de participation
 7617 - Revenus des créances rattachées à des participations
 762 - Produits des autres immobilisations financières
 7621 - Revenus des titres immobilisés
 7624 - Revenus des prêts
 7627 - Revenus des créances immobilisées
 763 - Revenus des autres créances
 7631 - Revenus des créances commerciales **M94, M95, M951**
 7638 - Revenus sur créances diverses
 764 - Revenus des valeurs mobilières de placement
 765 - Escomptes obtenus
 766 - Gains de change
 767 - Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement
 768 - Autres produits financiers
 7681 - Intérêts des comptes financiers débiteurs
 7683 - Produits financiers provenant de l'annulation de demandes de paiement des exercices antérieurs
 7688 - Autres

78 - REPRISES SUR AMORTISSEMENTS, DEPRECIATIONS ET PROVISIONS

781 - Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions - produits de fonctionnement
 7811 - Reprises sur amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles
 7813 - Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs
 7815 - Reprises sur provisions pour risques et charges de fonctionnement
 7816 - Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles
 7817 - Reprises sur dépréciation des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement)
 784 - Reprises sur provisions réglementées **M93, M94, M95, M951**
 7845 - Amortissements dérogatoires **M93, M94, M95, M951**
 7846 - Provision spéciale de réévaluation **M94, M95, M951**
 7847 - Plus-values réinvesties **M94, M95, M951**

7848 – Autres provisions réglementées M93, M94, M95, M951

786 - Reprises sur dépréciations et provisions - produits financiers
 7863 - Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs
 7865 - Reprises sur provisions pour risques et charges financiers
 7866 - Reprises sur dépréciation des éléments financiers
 7868 - Autres

789 - Report des ressources non utilisées des exercices antérieurs Fondations universitaires

7894- Report des ressources non utilisées sur subventions dédiées
 7895- Report des ressources non utilisées sur dons manuels dédiés
 7897- Report des ressources non utilisées sur legs et donations dédiées

79 - TRANSFERTS DE CHARGES
 791 - Transfert de charges de fonctionnement
 796 - Transferts de charges financières

8 - COMPTES SPECIAUX**80 - ENGAGEMENTS HORS BILAN**

801 – Engagements de type financier ou contractuel
 8011 – Garanties accordées
 8012 – Garanties liées à des missions d'intérêt général
 8013 – Garanties de passif
 80131 – Opérations de cession et restructuration
 80132 – Garanties liées à la mise en œuvre de structure spécifique
 80133 – Avals cautions, engagements, autre type de garantie
 8014 – Engagements financiers
 80141 – Contrats de cofinancement
 80142 - Crédit-bail
 80143 - Autres engagements financiers

802 – Comptes spécifiques aux fondations universitaires Fondations universitaires

80275 – Legs acceptés par les organes statutairement compétents
 80276 – Legs autorisés par l'organisme de tutelle
 80277 – Dons en nature restant à vendre.

803 - Engagements découlant de la mission de régulateur économique et financier
 8031 – Transferts aux ménages
 8032 - Transferts aux entreprises
 8033 - Transferts aux collectivités
 8034 - Transferts aux autres entités
 804 - Engagements découlant de la mise en enjeu de la responsabilité de l'organisme faisant l'objet de litiges avérés et engagement résultant des obligations reconnues pour lequel les conditions de comptabilisation des provisions pour risques ne sont pas réunies.
 805 - Engagements de retraite et assimilés

Fondations universitaires

84 - Emplois des contributions volontaires en nature
 840 - Secours en nature
 8401 - Alimentaires
 8402 - Vestimentaires
 841 - Mise à disposition gratuite de biens
 8411 - Locaux
 8412 - Matériels
 842 - Prestations
 844 - Personnel bénévole
 85 - Contributions volontaires en nature
 851 - Prestations en nature
 855 - Dons en nature

86 - VALEURS INACTIVES

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

88 - Résultat en instance d'affectation

89 - BILAN

890 - Bilan d'ouverture

<p>BOFiP Direction générale des Finances publiques</p>	<p>ISSN 2265-3694</p>
<p>Directeur de publication : Bruno Parent</p>	