

# INSTRUCTION CODIFICATRICE

N° 06-006-P-R du 18 janvier 2006

NOR : BUD R 06 00006 J

Texte publié au **Bulletin Officiel de la Comptabilité Publique**

## COMPTABILITÉ DE L'ÉTAT

### ANALYSE

Livre 2 - Produits

Tome 6 - Rattachements de produits à l'exercice

Date d'application : 01/01/2006

### MOTS-CLÉS

COMPTABILITÉ ; ADMINISTRATION DE L'ÉTAT ; RECOUVREMENT ; FAIT GÉNÉRATEUR

### DOCUMENTS À ANNOTER

Néant

### DOCUMENTS À ABROGER

Néant

### DESTINATAIRES POUR APPLICATION

ACT	RGP	PGT	TPGR	TPG	DOM	CRP	TGAP	TGE	TGCST	RF	COM	DCM
BA	AAPP	DF	RIEP	SIA	ACPE	FTPA	IP	DP	DSF	DD		

### DIFFUSION

CS

**DIRECTION GÉNÉRALE DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE**  
**6° Sous-Direction - Bureau 6B**

Le livre 2 de l'instruction comptable de l'État traite des produits.  
Il se réfère aux normes n° 3, 4 et 9 du recueil des normes de l'État et a pour objet de  
présenter le traitement comptable des produits et recettes budgétaires.

Ce livre entre en vigueur à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

Paris, le 6 janvier 2006

Pour le Ministre et par délégation,  
La Chef de service  
de la Fonction Comptable de l'État

Nathalie MORIN

# Tome 6

---

**RATTACHEMENTS DE PRODUITS  
À L'EXERCICE**

# SOMMAIRE

---

<b>TITRE 1</b>	
<b>LES PRODUITS À RECEVOIR.....</b>	<b>4</b>
1. Champ d'application.....	6
2. Comptabilisation des produits .....	9
<b>TITRE 2</b>	
<b>LES PRODUITS CONSTATÉS D'AVANCE .....</b>	<b>10</b>
1. Champ d'application.....	12
2. Écritures comptables.....	12
2.1. Écritures à la clôture de l'exercice .....	12
2.2. Écritures au début de l'exercice suivant .....	13

**C**onformément au principe de la constatation des droits et obligations défini à l'article 30 de la Loi organique relative aux lois de finances du 1<sup>er</sup> août 2001, les opérations sont prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement. Aux termes de cette disposition, deux typologies d'opérations sont susceptibles d'être comptabilisées en opérations d'inventaire :

- les produits nés au cours de l'exercice, s'ils peuvent être mesurés de manière fiable avant l'arrêté des comptes, qui n'ont pas été comptabilisés à la clôture de celui-ci font l'objet d'une écriture de constatation de produits à recevoir ;
- les produits comptabilisés au cours de l'exercice, dont une partie seulement concerne l'exercice, l'autre partie concernant l'exercice suivant (lorsque le produit n'a pas été réalisé), c'est la notion de produits constatés d'avances (par exemple dans le cas de loyers).

# TITRE 1

## Les produits à recevoir

---

*Les produits à recevoir au titre d'un exercice sont les produits nés au cours de cet exercice mais qui n'ont pas été comptabilisés à la clôture de ce dernier.*

*Conformément au principe de la constatation des droits et obligations, ces produits doivent être rattachés, lors des opérations d'inventaire, à l'exercice au cours duquel ils ont pris naissance.*

*Les faits générateurs, à partir desquels le droit est acquis à l'État, sont précisés pour chaque catégorie de produits dans le livre 2.*

*Les faits générateurs des produits diffèrent suivant la nature du produit de l'État concerné.*

*S'agissant des produits régaliens, le fait générateur est la déclaration de la matière imposable ou de l'émission du titre dans le cadre d'une procédure de redressement (norme n° 3).*

*S'agissant des autres produits, le fait générateur est l'acte ou le fait juridique qui engage l'État au plus proche de la naissance du droit ; ainsi en est-il par exemple de la livraison du bien ou de la marchandise dans le cadre de la vente d'un bien, de l'établissement de l'acte dans le cadre d'un produit d'intervention, ... (norme n° 4).*

*En conséquence, pour la mise en œuvre des normes comptables n<sup>os</sup> 3 et 4, il convient, en fin d'exercice et au titre des écritures d'inventaire, de procéder au rattachement des produits dans les cas suivants lorsque le produit est né au cours de l'exercice, peut être mesuré de manière fiable, mais n'a pas été comptabilisé à la clôture de l'exercice. Par exemple, le titre de recettes n'a pas encore été transmis au comptable public.*

*Il convient de préciser que les titres de recettes transmis par les ordonnateurs/gestionnaires aux comptables publics et non encore enregistrés par ces derniers ne relèvent pas de la catégorie précitée et qu'ils doivent faire l'objet d'une comptabilisation dans les comptes sur l'exercice concerné. Cette comptabilisation s'effectue lors de la période complémentaire en date du 31 décembre N.*

**1 CHAMP D'APPLICATION**

L'ensemble des produits de l'État peuvent donner lieu à la comptabilisation de produits à recevoir en fin d'exercice :

- les produits régaliens (impôts, amendes) ;
- les produits de fonctionnement (prestations de service, vente de biens) ;
- les produits d'intervention (versement par des tiers sans contrepartie pour ces tiers) ;
- les produits financiers (gains de change, intérêts sur trésorerie).

Les éléments significatifs ou présentant des spécificités particulières sont présentés dans le tableau ci-dessous afin d'identifier pour chaque catégorie d'opération le critère de rattachement du produit à l'exercice ainsi que les modalités d'évaluation du montant de celui-ci.

Il convient de rappeler que le produit à recevoir doit être certain dans son principe et que la simple probabilité du produit conduit à une absence de comptabilisation.

Catégories de produits	Identification du fait générateur	Détermination du montant du produit à recevoir
Vente de produits/travaux/études/prestations de service/ventes de marchandises	Livraison du bien (vente de marchandises) ou réalisation de la prestation (prestation de service).	Le produit à recevoir peut être déterminé : - par le montant figurant sur le bon de livraison ; - en lecture directe du titre lorsque celui-ci n'a pas été transmis au comptable public.
Produits de fonctionnement relevant de missions de contrôle et de surveillance/missions spécifiques de l'État	Réalisation du contrôle ou de la mission spécifique.	Le produit à recevoir peut être déterminé : - par estimation (comparaison année précédente, quantité de bien livrée...) ; - par le montant figurant sur le bon de livraison ; - en lecture directe du titre lorsque celui-ci n'a pas été transmis au comptable public.
Produits liés aux personnels et aux pensionnés	Détection d'un trop-perçu ou d'un produit lié à la mise à disposition de personnels.	Le produit à recevoir est déterminé par les applications de gestion PEZ et PAY
Frais de poursuite, dommages et autres réparations et pénalités	Décision passée en force de chose jugée.	Le produit à recevoir est déterminé en fonction du caractère définitif du jugement notifié par les greffes de tribunaux.  De manière exceptionnelle, en lecture directe du titre lorsque celui-ci n'a pas été transmis au comptable public.

Catégories de produits	Identification du fait générateur	Détermination du montant du produit à recevoir
Redevance pour concession, brevets, licences, marques	Transmission de l'avis d'échéance/arrivée de la date anniversaire en cas de tacite reconduction/constatation d'une infraction en cas de contrôle sur pièces ou sur place.	Le produit à recevoir est déterminé en fonction : - du contrat de concession, redevance (contrat initial et avenants) ; - dans le cas de contrôle, de la constatation de l'infraction devenue définitive (après écoulement des délais éventuels de recours) ; - de manière exceptionnelle, en lecture directe du titre lorsque celui-ci n'a pas été transmis au comptable public.
Gestion du domaine de l'État	Transmission de l'avis d'échéance/arrivée de la date anniversaire en cas de tacite reconduction/constatation d'une infraction en cas de contrôle sur pièces ou sur place <sup>1</sup> .	Le produit à recevoir est déterminé en fonction : - du contrat de concession, redevance (contrat initial et avenants) ; - dans le cas de contrôle, de la constatation de l'infraction devenue définitive (après écoulement des délais éventuels de recours) ; - de manière exceptionnelle, en lecture directe du titre lorsque celui-ci n'a pas été transmis au comptable public.
Cotisations au titre des régimes de retraites	Constatation au titre du droit à pension.	Le produit à recevoir est déterminé en fonction de la liquidation des éléments d'assiette (par exemple, liquidation des salaires).
Produits d'intervention (participations de tiers)	Acte attributif (arrêté d'attribution, décision individuelle d'attribution).	Le produit à recevoir est déterminé en fonction : - du montant figurant sur l'acte attributif ou la décision individuelle d'attribution ; - de manière exceptionnelle, en lecture directe du titre lorsque celui-ci n'a pas été transmis au comptable public.

<sup>1</sup> Il convient de comptabiliser ces produits dans l'exercice au cours duquel les opérations qui leur ont donné naissance ont été réalisées ; ce principe induira dès lors des opérations de minoration des produits au titre des produits constatés d'avance.

Catégories de produits	Identification du fait générateur	Détermination du montant du produit à recevoir
Produits financiers	Contrat (initial et avenants) et réalisation d'opérations susceptibles de générer des produits pour l'État	Le produit à recevoir est déterminé en fonction : <ul style="list-style-type: none"> <li>- des clauses du contrat prévoyant les modalités d'attribution des produits financiers ;</li> <li>- de la réalisation de l'opération permettant la détermination d'un produit pour l'État ;</li> <li>- de manière exceptionnelle, en lecture directe du titre lorsque celui-ci n'a pas été transmis au comptable public.</li> </ul>
Produits régaliens <sup>2</sup>	Dans le cadre des amendes et autres condamnations, décision passée en force de chose jugée.	Le produit à recevoir est déterminé en fonction du caractère définitif du jugement notifié par les greffes de tribunaux. De manière exceptionnelle, en lecture directe du titre lorsque celui-ci n'a pas été transmis au comptable public.

<sup>2</sup> Il convient de noter que la comptabilisation des produits à recevoir au titre des produits régaliens est limitée à la T.I.P.P. et à la T.V.A. S'agissant des impôts sur rôle, seul le régime du bénéfice forfaitaire agricole est susceptible de faire l'objet d'une comptabilisation à ce titre.

## 2

**COMPTABILISATION DES PRODUITS**

La comptabilisation des produits à recevoir s'effectue par le débit d'un compte de bilan, retraçant la créance de l'État par le crédit d'un compte de produit correspondant à la nature de l'opération traitée.

Les principaux comptes de bilan relatifs à la comptabilisation des produits à recevoir sont répertoriés dans le tableau suivant :

Comptes de bilan associés aux produits à recevoir	
N <sup>os</sup> des comptes	Intitulé des comptes
418	Produits à recevoir, clients, redevables et autres débiteurs
418.1	Produits à recevoir - Clients
418.4	Produits à recevoir - Redevables - Impôts d'État (subdivisé par catégorie d'impôt)
418.6	Produits à recevoir - Autres débiteurs
428.7	Personnel - Produits à recevoir
428.71	Produits à recevoir - Personnel
428.72	Produits à recevoir - Pensionnés
438	État, Sécurité sociale et autres organismes sociaux - Charges à payer et produits à recevoir
438.17	État - Produits à recevoir
438.27	Sécurité sociale - Produits à recevoir
438.77	Autres organismes sociaux - Produits à recevoir
468.7	Comptes débiteurs divers - Produits à recevoir
468.71	Intérêts courus
468.78	Autres produits à recevoir

**TITRE 2**

**Les produits constatés d'avance**

---

**L**es produits constatés d'avance sont des produits ayant fait l'objet d'une comptabilisation alors même que le fait générateur n'a pas été réalisé (par exemple, absence de livraison du bien ou de réalisation de la prestation).

Ces produits comptabilisés sur l'exercice mais, relevant de l'exercice suivant voire des exercices subséquents, doivent par conséquent être soustraits des produits de l'exercice à la clôture de celui-ci.

Les écritures d'enregistrement des produits constatés d'avance permettent de prendre en compte les produits qui ont ainsi été rattachés à tort à l'exercice N.

**Exemple :** un titre est émis relatif à une redevance domaniale pour la période mars N - février N+1. Le montant correspondant aux mois de janvier et février N+1 constitue un produit constaté d'avance.

**1 CHAMP D'APPLICATION**

Le tableau ci-après permet d'identifier, pour chacune des catégories d'opérations pouvant donner lieu à comptabilisation d'un produit constaté d'avance, le critère de rattachement du produit à l'exercice.

Catégories de produits	Identification du fait générateur au cours de l'exercice suivant	Détermination du montant du produit constaté d'avance
Vente de produits consommables et non stockables/travaux/études/prestations de service/ventes de marchandises	Livraison du bien (vente de marchandises) ou réalisation de la prestation (prestation de service).	Au prorata temporis de l'exercice qui se termine, la facture (titre) étant émise pour la totalité.
Redevance pour concession, brevets, licences, marques	Transmission de l'avis d'échéance/ arrivée de la date anniversaire en cas de tacite reconduction/ constatation d'une infraction en cas de contrôle sur pièces ou sur place.	Au prorata temporis de l'exercice qui se termine, la facture (titre) étant émise pour la totalité.
Gestion du domaine de l'État	Transmission de l'avis d'échéance/ arrivée de la date anniversaire en cas de tacite reconduction/ constatation d'une infraction en cas de contrôle sur pièces ou sur place.	Au prorata temporis de l'exercice qui se termine, la facture (titre) étant émise pour la totalité.
Produits financiers	Contrat (initial et avenants) et réalisation d'opérations susceptibles de générer des produits pour l'État.	Au prorata temporis de l'exercice qui se termine, la facture (titre) étant émise pour la totalité.

**2 ÉCRITURES COMPTABLES**

Les écritures relatives aux produits constatés d'avance sont des écritures d'inventaire et n'ont pas d'impact budgétaire.

**2.1. ÉCRITURES À LA CLÔTURE DE L'EXERCICE**

Certaines opérations comptabilisées au cours de l'exercice ne sont pas rattachables au résultat de celui-ci.

À la clôture de l'exercice, la technique des produits constatés d'avance permet d'extraire le montant de ces opérations des comptes de produits pour les transférer à un compte de bilan (compte de classe 4).

Le compte de bilan correspondant est le compte 487 « *Produits constatés d'avance* ».

Par conséquent, la comptabilisation des produits constatés d'avance s'effectue de la manière suivante :

 Débit des comptes de **classe 7** concernés

 Crédit du compte **487** « *Produits constatés d'avance* ».

Cette écriture assure la neutralité du produit comptabilisé sur l'exercice.

## □ 2.2. ÉCRITURES AU DÉBUT DE L'EXERCICE SUIVANT

En fin d'exercice N, le compte 487 « *Produits constatés d'avance* » présente un solde créditeur.

Après reprise du solde en balance d'entrée N+1, le compte est soldé par contre-passation des écritures :

 Débit du compte **487** « *Produits constatés d'avance* »

 Crédit des comptes de **classe 7** concernés.

Cette écriture permet de réintégrer les produits dans l'exercice comptable qui doit réellement supporter ceux-ci.