



INSTRUCTION CODIFICATRICE

N° 01-069-M95 du 1er août 2001

NOR : BUD R 01 00069 J

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

RÉGLEMENTATION BUDGÉTAIRE, FINANCIÈRE ET COMPTABLE DES ÉTABLISSEMENTS
PUBLICS NATIONAUX À CARACTÈRE INDUSTRIEL ET COMMERCIAL

ANALYSE

TOME III - VOLUME 1
TOME COMPTABLE

Date d'application : 01/01/2002

MOTS-CLÉS

ÉTABLISSEMENT PUBLIC À CARACTÈRE INDUSTRIEL ET COMMERCIAL ;
COMPTABILITÉ ; COMPTABILITÉ M95 ; NOMENCLATURE

DOCUMENTS À ANNOTER

Instruction générale n° 82-XXX-M95 du 1er janvier 1982

DOCUMENTS À ABROGER

Néant

DESTINATAIRES POUR APPLICATION

EPIC	GIP											

DIFFUSION

CS 25

DIRECTION GÉNÉRALE DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

5^{ème} Sous-direction - Bureau 5B

SOMMAIRE

VOLUME 1

TITRE 1 LA COMPTABILITÉ GÉNÉRALE	3
CHAPITRE 1 OBJET ET PRINCIPES DE LA COMPTABILITÉ.....	4
1. OBJET DE LA COMPTABILITÉ	4
2. LES PRINCIPES GÉNÉRAUX DU PLAN COMPTABLE GÉNÉRAL	4
2.1. Le principe d'image fidèle	4
2.2. Le principe de continuité d'activité	4
2.3. Le principe de régularité et de sincérité	4
2.4. Le principe de prudence	4
2.5. Le principe de permanence des méthodes	5
2.6. Le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture.....	5
2.7. Le principe de non compensation	5
3. LA COMPTABILITÉ DES ÉTABLISSEMENTS PUBLICS NATIONAUX À CARACTÈRE INDUSTRIEL ET COMMERCIAL	5
3.1. Une comptabilité conforme au plan comptable général	5
3.2. La mise en œuvre du plan comptable général dans les epic	5
3.2.1. La procédure	5
3.2.2. Le cadre comptable	6
CHAPITRE 2 LA TENUE DES COMPTABILITÉS	9
1. LA COMPTABILITÉ DE L'ORDONNATEUR	9
1.1. Principe	9
1.2. La notion de droits constatés	9
1.3. La comptabilité des engagements (au sens du décret du 29 décembre 1962)	10
1.4. La comptabilité de programme	11
1.5. Les documents comptables de l'ordonnateur	11
1.5.1. Les ordres de recettes	11
1.5.2. Les bordereaux d'émission des ordres de recettes	12
1.5.3. Les ordres de réduction ou d'annulation de recettes	12
1.5.4. Les ordres de recouvrement	13
1.5.5. Les titres d'extourne	13
1.5.6. Les ordres de dépenses	13
1.5.7. Les bordereaux d'émission des ordres de dépenses	14
1.5.8. Les ordres de reversement	14
1.5.9. Les mandats d'extourne	15

1.5.10. Les ordres de paiement	15
1.6. Cas particulier des documents émis soit à l'initiative de l'ordonnateur, soit à l'initiative de l'agent comptable	15
1.6.1. Les ordres de paiement	15
1.6.2. Les avis de paiement	16
1.6.3. Les certificats de réimputation	17
2. LA COMPTABILITÉ DE L'AGENT COMPTABLE	17
2.1. Référentiel comptable	17
2.2. Forme et organisation de la comptabilité	18
2.2.1. La comptabilité générale	18
2.2.2. La comptabilité analytique d'exploitation	18
2.2.3. La comptabilité matière	18
2.2.4. La comptabilité des engagements (au sens du plan comptable général)	19
2.2.5. La comptabilité de programme	19
2.3. Règles d'enregistrement	19
2.4. Les écritures de l'agent comptable	19
2.4.1. Écritures de prise en charge d'une opération de recette	20
2.4.2. Écritures de prise en charge d'une annulation ou d'une réduction de recette	20
2.4.3. Écritures de prise en charge d'une opération de dépense	22
2.4.4. Écriture de prise en charge d'une annulation ou d'une réduction de dépense	22
2.4.5. Comptabilisation des certificats de réimputation	23
2.4.6. Les opérations de trésorerie	24
2.4.7. Les opérations avec les agents comptables secondaires	24
2.4.8. Les opérations avec les régisseurs	25
2.5. Les documents comptables de l'agent comptable	25
2.5.1. Le livre - journal	25
2.5.2. Les journaux divisionnaires	25
2.5.3. Le journal grand-livre	25
2.5.4. La balance mensuelle	26
2.5.5. Les justifications des comptes de bilan	26
CHAPITRE 3 LA NOMENCLATURE DES COMPTES	32
CHAPITRE 4 LA COMPTABILITÉ GÉNÉRALE : COMMENTAIRES DES COMPTES	58
1. CLASSIFICATION DES OPÉRATIONS	58
1.1. Opérations générant des flux financiers	58
1.2. Opérations ne générant pas de flux financiers	58
2. DÉFINITION DES ACTIFS ET DES PASSIFS	59
2.1. Actifs	59
2.2. Passifs	59

CLASSE 1 - COMPTES DE CAPITAUX	59
CLASSE 2 - COMPTES D'IMMOBILISATIONS	80
CLASSE 3 – COMPTES DE STOCKS ET EN-COURS	105
CLASSE 4 – COMPTES DE TIERS	111
CLASSE 5 – COMPTES FINANCIERS	149
CLASSE 6 - COMPTES DE CHARGES	159
CLASSE 7 - COMPTES DE PRODUITS	184
CLASSE 8 - COMPTES SPÉCIAUX	196
CHAPITRE 5 LES OPÉRATIONS DE FIN D'EXERCICE	201
1. DÉFINITION	201
2. LES CHARGES À PAYER ET LES PRODUITS À RECEVOIR	201
2.1. Principe	201
2.1.1. Les charges à payer	201
2.1.2. Les produits à recevoir	203
3. LES CHARGES CONSTATÉES D'AVANCE ET LES PRODUITS CONSTATÉS D'AVANCE	204
3.1. Principe	204
3.2. Technique comptable	204
3.2.1. Charges constatées d'avance	204
3.2.2. Produits constatés d'avance	204
4. LES CHARGES À RÉPARTIR	204
4.1. Principe	204
4.2. Technique comptable	204
5. LES AMORTISSEMENTS	205
5.1. L'amortissement « classique »	205
5.1.1. Principe	205
5.1.2. Calcul des amortissements	205
5.1.3. Le plan d'amortissement	206
5.1.4. Technique comptable	206
5.2. L'amortissement neutralisé	206
5.2.1. Principe	206
5.2.2. Technique comptable	206
6. LES PROVISIONS	206
6.1. Principes généraux	206
6.1.1. Définition	206
6.1.2. Technique comptable	207

6.1.3.	Variation des provisions	207
6.1.4.	Sort des provisions	207
6.2.	Les provisions pour dépréciation	207
6.2.1.	Définition	207
6.2.2.	Classement comptable	208
6.2.3.	Règles de constitution et d'évaluation	208
6.2.4.	Conditions de constitution	208
6.3.	Les provisions pour risques et charges	208
6.3.1.	Définition	208
6.3.2.	Classement comptable	208
6.3.3.	Règles de constitution	209
6.3.4.	Règles d'enregistrement	209
6.3.5.	Présentation des comptes annuels	209
6.3.6.	Distinction entre provisions pour risques et charges et dettes provisionnées	209
6.3.7.	Distinction entre provisions pour charges à répartir et charges à répartir	209
6.4.	Provisions réglementées	210
6.4.1.	Définition	210
6.4.2.	Règles de constitution	210
6.4.3.	Comptabilisation	210
6.4.4.	Calcul pratique des amortissements dérogatoires	210
6.5.	Présentation des comptes annuels	211
6.5.1.	Provisions pour dépréciation	211
6.5.2.	Provisions pour risques et charges	211
6.5.3.	Provisions réglementées	211
7.	LES VARIATIONS DE STOCKS	211
7.1.	Principe	211
7.2.	Variation des stocks de marchandises et d'approvisionnements	211
7.3.	Variation des stocks de produits et d'en-cours	212
8.	LES VIREMENTS AU COMPTE DE PRODUCTION IMMOBILISÉE	212
8.1.	Principe	212
8.2.	Technique comptable	212
9.	REPRISE AU COMPTE DE RÉSULTAT DES SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT	212
9.1.	Principe	212
9.2.	Technique comptable	213
9.2.1.	Reprise des subventions finançant des immobilisations amortissables	213
9.2.2.	Reprise des subventions finançant des immobilisations non amortissables	213
9.2.3.	Comptabilisation de l'échelonnement de la subvention	213
10.	LES INTÉRÊTS COURUS	213
10.1.	Principe	213

10.2. Technique comptable	213
10.2.1. Intérêts courus non échus à payer	213
10.2.2. Intérêts courus non échus à recevoir	214
CHAPITRE 6 LES DOCUMENTS DE SYNTHÈSE	215
1. RÈGLES D'ÉTABLISSEMENT ET DE PRÉSENTATION DES DOCUMENTS DE SYNTHÈSE	215
1.1. Nature des documents de synthèse	215
1.2. Etablissement des documents de synthèse	215
1.3. Présentation des documents de synthèse	215
1.3.1. Le bilan	216
1.3.2. Le compte de résultat	216
1.3.3. L'annexe	216
2. INFORMATIONS DE L'ANNEXE PRÉSENTÉES SOUS FORME DE TABLEAUX	220
2.1. Modèle de bilan – actif	220
2.2. Modèle de bilan – actif (suite)	221
2.3. Modèle de bilan – passif (avant répartition)	222
2.4. Modèle de bilan - passif (après répartition)	223
2.5. Modèle de compte de résultat : charges	224
2.6. Modèle de compte de résultat : charges	225
2.7. Modèle de compte de résultat : produits	226
2.8. Modèle de compte de résultat : produits (suite).....	227
2.9. Tableau de financement (I)	228
2.10. Tableau de financement (II)	229
2.11. Capacité d'autofinancement	230
2.12. Tableau des amortissements	231
2.13. Tableau des provisions	232
2.14. Etat des échéances des créances et des dettes à la clôture de l'exercice	233
2.15. Tableau des filiales et participations	234
2.16. Modèle de tableau des affectations de résultats	235

LISTE DES ANNEXES

ANNEXE N° 1 : Comptabilisation d'une opération entrant dans le champ d'application de la TVA	236
ANNEXE N° 2 : Achats de fournitures administratives	237
ANNEXE N° 3 : Annulation ou réduction d'un ordre de recette sur exercice en cours et sur exercice clos	238
ANNEXE N° 4 : Annulation ou réduction d'un ordre de dépense sur exercice en cours ou sur exercice clos	239

ANNEXE N° 5 : Déclaration de TVA.....	240
ANNEXE N° 6 : TVA due intracommunautaire.....	241
ANNEXE N° 7 : Rabais, remises et ristournes	242
ANNEXE N° 8 : Dépôts et cautionnements.....	244
ANNEXE N° 9 : Création d'un logiciel par l'établissement destiné à usage interne avec une partie des travaux confiés à un tiers.....	245
ANNEXE N° 10 : Entrée dans le patrimoine de l'établissement d'immobilisations.....	246
ANNEXE N° 11 : Cession d'immobilisations amortissables.....	247
ANNEXE N° 12 : Reprise d'une subvention d'investissement au compte de résultat.....	249
ANNEXE N° 13 : Réforme d'immobilisation non encore complètement amortie.....	250
ANNEXE N° 14 : Amortissements classiques – Amortissements neutralisés	251
ANNEXE N° 15 : Provisions	253
ANNEXE N° 16 : Stocks de marchandises.....	255
ANNEXE N° 17 : Stocks de terrains aménagés – Inventaire intermittent.....	257
ANNEXE N° 18 : Charges à payer.....	260
ANNEXE N° 19 : Produits à recevoir	262
ANNEXE N° 20 : Rattachement à l'exercice d'une dépense d'investissement	263
ANNEXE N° 21 : Charges à répartir sur plusieurs exercices	264
ANNEXE N° 22 : Charges constatées d'avance et produits constatés d'avance.....	265
ANNEXE N° 23 : Convention de ressources affectées	266
ANNEXE N° 24 : Régies de recettes et régies d'avances.....	267
ANNEXE N° 25 : Opérations des services à comptabilité distincte.....	269
ANNEXE N° 26 : Cession de valeurs mobilières de placement	270
ANNEXE N° 27 : Congés payés	272
ANNEXE N° 28 : Production d'immobilisations.....	276
ANNEXE N° 29 : Écritures en monnaie nationale d'un emprunt libellé en monnaie étrangère.....	277
ANNEXE N° 30 : Intérêts courus non échus	279
ANNEXE N° 31 : Engagement hors bilan : crédit-bail	280
ANNEXE N° 32 : Comptes d'abonnement : répartition périodique des charges.....	281
ANNEXE N° 33 : Affectation du résultat.....	282

SOMMAIRE

VOLUME 2

TITRE 1 LA COMPTABILITÉ GÉNÉRALE (SUITE)	283
CHAPITRE 7 L'AGRÉGATION DES COMPTES	284
1. OBJECTIFS	284
2. PÉRIMÈTRE DE L'AGRÉGATION	284
2.1. Les secteurs éligibles à l'agrégation	284
2.2. Liaisons comptables entre epic et comptes sectoriels	285
2.2.1. Emploi du compte 185 « opérations de trésorerie inter-services »	285
2.2.2. Emploi du compte 181 « Comptes de liaison des établissements »	285
2.2.3. Emploi des comptes 186 et 187 « Biens et prestations de services échangés entre établissements » (Charges et Produits)	285
3. MÉTHODOLOGIE DE L'AGRÉGATION	286
3.1. Élimination des opérations internes réciproques : actifs/passifs et charges/produits	286
3.1.1. Les opérations internes réciproques en comptabilité	286
3.1.2. Le recensement des opérations internes réciproques	287
1.2. Harmonisation des méthodes comptables	288
1.3. Cumul du montant des dépenses et des recettes	289
4. PRÉSENTATION ANNUELLE DES COMPTES AGRÉGÉS	289
5. APPROBATION DES COMPTES AGRÉGÉS ET AFFECTATION DU RÉSULTAT	289
5.1. Approbation des comptes agrégés	289
5.2. L'affectation du résultat	289
5.2.1. La décision d'affectation du résultat	289
5.2.2. La comptabilisation de l'affectation du résultat	289
6. ILLUSTRATION PRATIQUE	290
CHAPITRE 8 LA CONSOLIDATION DES COMPTES	301
1. DÉFINITION ET DESCRIPTION DES OBJECTIFS DE LA CONSOLIDATION	302
1.1. Définition	302
1.2. Les objectifs de la consolidation	303
2. LE PÉRIMÈTRE DE CONSOLIDATION	303
2.1. Le contrôle exclusif	303
2.2. Le contrôle conjoint	303
2.3. L'influence notable	304
2.4. Présentation schématique	304

2.5.	Exclusion du périmètre de consolidation	304
3.	LES MÉTHODES DE CONSOLIDATION	304
3.1.	L'intégration globale	305
3.1.1.	Principe	305
3.1.2.	Modalités pratiques	305
1.2.	L'intégration proportionnelle	308
1.2.1.	Principe	308
1.2.2.	Modalités pratiques	308
1.3.	La mise en équivalence	310
1.3.1.	Principe	310
1.3.2.	Modalités pratiques	310
4.	LES RETRAITEMENTS : MÉTHODES D'ÉVALUATION ET DE PRÉSENTATION	312
4.1.	Définition et objet	312
4.2.	Méthode	312
4.2.1.	Les retraitements obligatoires	313
4.2.2.	Les méthodes préférentielles	313
4.3.	Un cas particulier : l'élimination des écritures fiscales	313
4.4.	Conversion des comptes d'entreprises établissant leurs comptes en monnaies étrangères	314
1.1.1.	La méthode du cours historique	314
1.1.2.	La méthode du cours de clôture	315
1.1.3.	Comptabilisation des écarts de conversion	315
5.	LES ÉLIMINATIONS	315
5.1.	L'écart de première consolidation	315
5.1.1.	Le coût d'acquisition des titres	315
5.1.2.	Évaluation des actifs et passifs identifiables	316
5.1.3.	Délai	316
5.1.4.	Traitement comptable de l'écart d'acquisition	316
5.1.5.	Méthode dérogatoire	316
5.2.	Opérations n'affectant pas le résultat consolidé	317
5.3.	Opérations affectant le résultat consolidé	317
5.3.1.	Profits et pertes internes	317
5.3.2.	Provisions	318
6.	DOCUMENTS DE SYNTHÈSE CONSOLIDÉS	318
6.1.	Le bilan consolidé	318
6.2.	Le compte de résultat consolidé	319
6.3.	L'annexe	320
6.3.1.	Modèle de tableau de variation des capitaux propres consolidés (part du groupe)	320

6.3.2. Modèle de tableau de financement par l'analyse des flux de trésorerie	321
7. DATE DE CLÔTURE DES COMPTES	321
8. EXEMPTION DE CERTIFICATION, D'APPROBATION ET DE PUBLICATION DES COMPTES CONSOLIDÉS	322
8.1. La certification des comptes consolidés	322
8.2. L'approbation des comptes consolidés	322
8.3. La publication des comptes consolidés	322
9. RÔLE ET RESPONSABILITÉ DE L'AGENT COMPTABLE	322
10. INFORMATION À PRODUIRE EN L'ABSENCE DE CONSOLIDATION	322
TITRE 2 L'ANALYSE FINANCIÈRE	324
CHAPITRE 1 LA DÉMARCHE DE L'ANALYSTE ET LA PRÉSENTATION DES OUTILS DE BASE	325
CHAPITRE 2 L'ANALYSE RÉTROSPECTIVE DU COMPTE DE RÉSULTAT	326
1. LE TABLEAU DES SOLDES INTERMÉDIAIRES DE GESTION	326
2. LA CAPACITÉ D'AUTOFINANCEMENT	328
CHAPITRE 3 L'ANALYSE RÉTROSPECTIVE DU BILAN	329
1. LE BILAN FONCTIONNEL	329
2. LE FONDS DE ROULEMENT	330
3. LES BESOINS EN FONDS DE ROULEMENT	331
4. LA TRÉSORERIE	332
CHAPITRE 4 LES OUTILS COMPLÉMENTAIRES	333
1. LE TABLEAU DE FINANCEMENT	333
2. LES TABLEAUX DE FLUX DE TRÉSORERIE	336
2.1. Flux de trésorerie liés à l'activité	336
2.2. Flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement.....	336
2.3. Flux de trésorerie liés aux opérations de financement	336
2.3.1. Tableau des flux de trésorerie à partir du résultat net	337
2.3.2. Tableau des flux de trésorerie à partir du résultat d'exploitation	338
TITRE 3 LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE D'EXPLOITATION	339
CHAPITRE 1 PRÉSENTATION DE LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE	340
1. PRÉSENTATION ET OBJECTIFS	340
2. CHAMP D'APPLICATION	341

3. MISE EN PLACE	343
3.1. La comptabilité analytique développée	343
3.2. La comptabilité analytique succincte	344
3.3. Les établissements en dehors du champ d'application de la comptabilité analytique.....	344
4. LA RÉPARTITION DES RÔLES	344
4.1. Conception de la comptabilité analytique	344
4.2. La tenue et l'exploitation de la comptabilité analytique	345
4.3. La responsabilité de l'agent comptable	346
CHAPITRE 2 LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE ET LES CHARGES	347
1. LA TYPOLOGIE DES CHARGES D'EXPLOITATION	347
1.1. Le critère de la destination : distinction entre charges directes et charges indirectes	347
1.2. Le critère de la variabilité : distinction entre charges variables et charges fixes	347
2. L'INCORPORATION DES CHARGES	347
2.1. Les charges non incorporables	347
2.2. Les charges supplétives	348
2.3. Les différences de traitement comptable	348
CHAPITRE 3 LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE ET LES COÛTS	349
1. COÛT COMPLET	349
2. COÛT PARTIEL	349
3. COÛT SPÉCIFIQUE	349
4. COÛT MARGINAL	349
5. MÉTHODE D'IMPUTATION RATIONNELLE DES CHARGES FIXES	349
CHAPITRE 4 LES MÉTHODES ANALYTIQUES	350
1. LA MÉTHODE DES COÛTS COMPLETS	350
2. LA MÉTHODE DES COÛTS PARTIELS	351
3. LA MÉTHODE DES COÛTS SPÉCIFIQUES	355
4. LA MÉTHODE DU COÛT MARGINAL	355
5. LA MÉTHODE DE L'IMPUTATION RATIONNELLE DES CHARGES DE STRUCTURE.....	355
6. LES CRITÈRES DE CHOIX ENTRE LES DIFFÉRENTES MÉTHODES	356
CHAPITRE 5 L'ARTICULATION AVEC LA COMPTABILITÉ GÉNÉRALE ET LES PROCÉDURES COMPTABLES	358
1. LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE INTÉGRÉE	358

2. LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE AUTONOME	359
3. LES PROCÉDURES PARACOMPTABLES	359
CHAPITRE 6 : ILLUSTRATION : LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE AU CENTRE SCIENTIFIQUE ET TECHNIQUE DU BÂTIMENT	360
1. DESCRIPTION ET ORGANISATION DE L'ÉTABLISSEMENT	360
2. LA MÉTHODE DES COÛTS COMPLETS AU CSTB	361
2.1. Le traitement et la répartition des charges	362
1.2. Le calcul de la marge nette par famille de produits et par ub	363
TITRE 4 LA COMPTABILITÉ MATIÈRE	374
CHAPITRE 1 LES DISPOSITIONS RÉGLEMENTAIRES	375
CHAPITRE 2 COMPÉTENCES ET RESPONSABILITÉS RESPECTIVES DE L'AGENT COMPTABLE ET DES SERVICES ORDONNATEURS	376
1. 1 ^{ER} CAS : L'ÉTABLISSEMENT GÈRE DES VALEURS D'EXPLOITATION (STOCKS, TRAVAUX EN COURS)	376
2. 2 ^{ÈME} CAS : L'AGENT COMPTABLE TIENT DIRECTEMENT LA COMPTABILITÉ MATIÈRE	377
3. 3 ^{ÈME} CAS : LA GESTION DES MATIÈRES ET VALEURS ET LE MANIEMENT DES DENIERS PUBLICS SONT CONCOMITANTS	378

LISTE DES ANNEXES

ANNEXE N° 1 : Grille de passage de l'ancienne nomenclature à la nouvelle nomenclature	379
ANNEXE N° 2 : Tableau de passage des comptes spécifiques « comptabilité publique » de la nomenclature 1982 à ceux de la nouvelle nomenclature.....	411
ANNEXE N° 3 : Conseil national de la comptabilité. Avis n°00-20 du 29 novembre 2000 relatif au plan comptable des établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial dotés d'un agent comptable	416
ANNEXE N° 4 : Comité de la réglementation comptable. Règlement n°2000-06 du 7 décembre 2000 relatif aux passifs	418
ANNEXE N° 5 : Groupes de comptes et nomenclature de la comptabilité analytique d'exploitation	427

PRÉAMBULE

Le présent tome de l'instruction M9-5 porte sur l'organisation comptable des établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial (EPIC) dotés d'un agent comptable.

Les EPIC doivent, en vertu des dispositions du décret n°47-2051 du 22 octobre 1947 tendant à l'application du plan comptable général dans les établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial et du décret n°62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, tenir leur comptabilité générale selon une nomenclature des comptes conforme au plan comptable général.

Dès le 21 septembre 1999, date de publication au *Journal officiel* de l'arrêté ministériel du 22 juin 1999 portant homologation du règlement n°99-03 du Comité de la réglementation comptable, le nouveau plan comptable est entré en vigueur et s'est substitué au plan comptable général approuvé le 27 avril 1982 par arrêté du ministre de l'économie et des finances et du ministre délégué chargé du budget.

Ainsi, la réécriture du plan comptable général, qui s'est faite à droit quasi-constant, codifiée sous formes d'articles numérotés, confère au nouveau plan comptable son double caractère *cohérent* (texte unifié) et *évolutif* (susceptible d'intégrer les évolutions réglementaires à venir) ; ces deux critères doivent également prévaloir pour les règles applicables aux EPIC.

Toutefois, dans un souci d'harmonisation des instructions comptables, la présentation retenue pour l'instruction M9-5 n'obéit pas toujours à la structure du plan comptable général. Ainsi, si certaines dispositions du plan comptable général n'ont pas été expressément reprises dans le présent tome, il n'en demeure pas moins qu'elles s'appliquent aux EPIC.

En effet, indépendamment de la nomenclature, le plan comptable général fournit un environnement juridique composé de règles normatives qui ont vocation à s'appliquer également aux EPIC. Aussi, les évolutions ultérieures du plan comptable général se traduiront par une mise à jour de l'instruction afin de l'adapter aux exigences nouvelles sans que le conseil national de la comptabilité soit nécessairement consulté, dès lors que la mise à jour ne comporte aucune adaptation particulière.

En outre, il est rappelé que la présentation novatrice de l'état prévisionnel des recettes et des dépenses (EPRD) a pour objectif de renforcer l'articulation entre les démarches budgétaire et comptable, notamment par la confection de tableaux identiques tant en prévision qu'en exécution budgétaire. Le nouveau cadre budgétaire est décrit au tome 2 de la présente instruction.

Les commentaires qui suivent ont donc vocation à faciliter, dans les EPIC soumis aux règles de la comptabilité publique, les pratiques du nouveau plan comptable général.

Ce tome comptable prend effet au 1^{er} janvier 2002.

Le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie

Pour le ministre et par délégation

Le directeur général de la comptabilité publique

JEAN BASSÈRES

TITRE 1

LA COMPTABILITÉ GÉNÉRALE

CHAPITRE 1

OBJET ET PRINCIPES DE LA COMPTABILITÉ

1. OBJET DE LA COMPTABILITÉ

D'une manière générale, la comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées en vue de présenter des états relatifs au patrimoine, à la situation financière et au résultat.

Elle doit être organisée de telle sorte qu'elle permette :

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

L'organisation du système de traitement doit garantir toutes les possibilités d'un contrôle éventuel (portant sur le respect des exigences de sécurité et de fiabilité).

Pour garantir la qualité et la compréhension de l'information, la comptabilité implique le respect de principes.

2. LES PRINCIPES GÉNÉRAUX DU PLAN COMPTABLE GÉNÉRAL

Énoncés par le Code de commerce, les principes généraux comptables sont également repris par le plan comptable général sous la forme d'articles, ce qui tend à renforcer leur portée et à les rendre autonomes les uns des autres.

2.1. LE PRINCIPE D'IMAGE FIDÈLE

La comptabilité a vocation à présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'établissement à la date de clôture de l'exercice.

2.2. LE PRINCIPE DE CONTINUITÉ D'ACTIVITÉ

La comptabilité permet d'effectuer des comparaisons périodiques et d'apprécier l'évolution de l'établissement dans une perspective de continuité de l'activité.

2.3. LE PRINCIPE DE RÉGULARITÉ ET DE SINCÉRITÉ

La comptabilité est conforme aux règles et procédures en vigueur qui sont appliquées avec sincérité afin de traduire la connaissance que les responsables des comptes ont de la réalité et de l'importance relative des événements enregistrés.

2.4. LE PRINCIPE DE PRUDENCE

La comptabilité est établie sur la base d'appréciations prudentes pour éviter le risque de transfert, sur des périodes à venir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine et le résultat de l'établissement.

2.5. LE PRINCIPE DE PERMANENCE DES MÉTHODES

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

Lors de changement de méthodes comptables, il convient de calculer de façon rétrospective, l'effet de la nouvelle méthode comme si elle avait toujours été appliquée.

L'impact du changement déterminé à l'ouverture est imputé en report à nouveau dès l'ouverture de l'exercice.

Ainsi, l'annexe doit fournir, dès lors qu'elles sont significatives, les informations relatives aux changements de méthodes comptables et notamment la justification de ce changement.

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

Le bilan d'ouverture d'un exercice correspond au bilan de clôture de l'exercice précédent.

2.7. LE PRINCIPE DE NON COMPENSATION

Les éléments d'actif et de passif sont évalués séparément. Aucune compensation ne peut être opérée d'une part entre les postes d'actif et de passif, d'autre part entre les postes de charges et de produits.

3. LA COMPTABILITÉ DES ÉTABLISSEMENTS PUBLICS NATIONAUX À CARACTÈRE INDUSTRIEL ET COMMERCIAL

3.1. UNE COMPTABILITÉ CONFORME AU PLAN COMPTABLE GÉNÉRAL

Conformément aux dispositions de l'article 1^{er} du décret n°47-2051 du 22 octobre 1947, les établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial sont tenus d'appliquer le plan comptable général.

Selon les dispositions combinées du décret ci-dessus référencé et de l'article 52 du décret n°62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, « *la nomenclature des comptes [des établissements publics] est conforme au plan comptable général, sauf dérogations justifiées par le caractère particulier des opérations à retracer* ». Ainsi, le caractère particulier d'opérations issues des règles de la comptabilité publique, auxquelles sont assujettis les EPIC, justifient l'utilisation de comptes distincts des comptes ouverts par le plan comptable général (exemples : opérations des régies de recettes et d'avances, procédure de débet à l'encontre des agents comptables).

3.2. LA MISE EN ŒUVRE DU PLAN COMPTABLE GÉNÉRAL DANS LES EPIC

Conformément aux dispositions de l'article 216 du décret du 29 décembre 1962, « *l'agent comptable tient la comptabilité générale dans les conditions définies par le plan comptable de l'établissement approuvé par arrêté du ministre des Finances pris après avis du Conseil national de la comptabilité* ».

3.2.1. La procédure

Le plan comptable de chaque établissement est établi par le directeur et par l'agent comptable. Il est soumis à l'approbation du ministre chargé des finances (si le statut de l'établissement le prévoit, à l'approbation conjointe du ministre chargé des finances et du/des ministre(s) de tutelle).

Le principe posé par l'article 216 du décret de 1962 n'interdit pas à l'établissement d'apporter ultérieurement certains aménagements à ce plan.

Ceux-ci peuvent être rendus nécessaires à l'expérience, ou résulter de la modification des objectifs assignés à l'établissement ou encore de compléments apportés à son statut.

Dès lors et après avis de l'agent comptable, l'ordonnateur a la possibilité d'apporter de telles modifications sous les réserves suivantes :

- ces modifications doivent respecter la structure du plan comptable général ;
- elles doivent être conformes aux principes directeurs de la nomenclature comptable antérieurement approuvée ;
- enfin, les dispositions nécessaires doivent être prises pour permettre toutes comparaisons utiles entre exercices successifs, et notamment les comparaisons des prix de revient, grâce à l'établissement de clés de passage d'un système à l'autre.

Les projets de plan comptable peuvent être particuliers à un seul établissement ou communs à plusieurs établissements relevant d'un même secteur économique.

Les établissements ont toutefois la faculté de subdiviser, en fonction de leur besoins, les comptes dont l'ouverture a été autorisée sans en référer au ministre chargé du budget.

3.2.2. Le cadre comptable

En ce qui concerne la comptabilité générale, la méthode de classification se caractérise par une codification décimale et l'adoption de critères de classement des opérations dans les comptes ouverts à cet effet.

3.2.2.1. Choix des classes de comptes

Les opérations relatives au bilan sont réparties en cinq classes de comptes :

- classe 1 : comptes de capitaux (dotations, emprunts et dettes assimilées) ;
- classe 2 : comptes d'immobilisations ;
- classe 3 : comptes de stocks et en-cours ;
- classe 4 : comptes de tiers ;
- classe 5 : comptes financiers.

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

- classe 6 : comptes de charges ;
- classe 7 : comptes de produits.

Les comptes de la classe 6 et 7 sont ensuite soldés par le compte 12 Résultat de l'exercice.

La classe 8 est affectée aux comptes spéciaux.

3.2.2.2. Structure décimale des comptes

Les opérations sont réparties en 8 classes de comptes.

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

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

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

☞ Signification de la terminaison zéro

Dans les comptes à deux chiffres, le zéro terminal a une signification pour le classement des opérations en fonction des critères énoncés ci-après (exemple : compte 70 “ Ventes ”).

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

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

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

☞ Signification des terminaisons 1 à 8

Dans les comptes à deux chiffres, les comptes de terminaison 1 à 8 ont une signification de regroupement.

Une exception concerne le compte 28 Amortissements des immobilisations fonctionne comme un compte de sens contraire de celui des comptes de la classe concernée.

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

Dans les comptes de la classe 4, la terminaison 8 est affectée à l'enregistrement des produits à recevoir et des charges à payer rattachés aux comptes qu'ils concernent.

☞ Signification de la terminaison 9

Dans les comptes à deux chiffres, les comptes de bilan se terminant par 9 identifient les provisions pour dépréciation des classes 2 à 5 correspondantes.

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

3.2.2.3. Critères de classement

Les opérations sont enregistrées dans les comptes dont l'intitulé correspond à leur nature.

Par extension, la notion de comptes rattachés figurant dans le plan de comptes a pour but de regrouper toutes les opérations se rapportant à un même agent économique (exemple : compte 40 qui regroupe toutes les dettes envers les fournisseurs, qu'il s'agisse des factures en compte fournisseurs, des effets à payer ou des factures non parvenues).

9

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

- au bilan : classement en fonction de la destination des biens dans l'établissement (immobilisations, stocks ...)
- dans le compte de résultat : classement en fonction de la nature des charges et des produits constitutifs du résultat de l'exercice.

CHAPITRE 2

LA TENUE DES COMPTABILITÉS

Le présent chapitre porte sur la tenue des comptabilités chez l'ordonnateur et chez l'agent comptable.

Ainsi, sont décrits les documents comptables qui doivent être élaborés par chacun d'entre eux. Il est précisé que compte tenu de la diversité actuelle des logiciels de gestion informatique des établissements publics nationaux, il n'est pas apparu pertinent de donner des modèles de documents. C'est pourquoi sont uniquement indiquées les mentions obligatoires qui doivent figurer sur ces documents.

1. LA COMPTABILITÉ DE L'ORDONNATEUR

1.1. PRINCIPE

Selon l'article 10 du décret de 1962 " *les ordres donnés par les ordonnateurs sont retracés dans des comptabilités tenues selon des règles générales définies par le ministre des finances et par des règles particulières fixées par le ministre des finances et le ministre intéressé* ".

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

La comptabilité administrative de l'établissement embrasse pour l'ensemble de la gestion financière tout ce qui concerne :

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

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

- de suivre l'exécution des opérations définies à l'état de prévisions, en rapprochant les engagements et les droits constatés d'une part, les prévisions d'autre part ;
- de permettre à l'ordonnateur de certifier les documents soumis à son visa par l'agent comptable, en toute connaissance des valeurs comptabilisées au titre des charges, produits et opérations en capital de l'établissement.

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

1.2. LA NOTION DE DROITS CONSTATÉS

La comptabilité des établissements publics à caractère industriel et commercial est tenue selon le principe des " *droits constatés* ".

Ce qui signifie que sont imputés :

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

Pour le plan comptable général, sont rattachés à l'exercice, les produits acquis à cet exercice, auxquels s'ajoutent éventuellement les produits acquis à des exercices précédents, ainsi que les charges correspondant aux réceptions de marchandises ou aux services consommés au cours dudit exercice, auxquelles s'ajoutent éventuellement les charges afférentes à des exercices précédents.

La comptabilité, tout comme l'état prévisionnel des recettes et des dépenses, s'attache donc aux " droits constatés " au profit ou à l'encontre de l'établissement. Il vise à déterminer le véritable enrichissement ou le véritable appauvrissement intervenu au cours de l'exercice et non pas seulement à justifier les différences de disponibilités constatées en fin d'exercice.

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

Le paiement des dépenses à la charge de l'établissement résulte d'un acte d'engagement.

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

Ainsi, toute mesure qui entraîne une création ou une augmentation de dépense immédiate ou à venir constitue un engagement de dépense.

L'engagement doit être préalable, c'est à dire qu'il ne doit pas porter sur des décisions déjà prises, mais sur des projets qu'il est encore possible d'approuver ou de refuser.

La notion d'engagement revêt un double aspect : comptable et juridique.

☞ Engagement comptable

L'engagement comptable est l'affectation d'une partie des crédits budgétaires à la réalisation de la dépense qui résulte de l'engagement juridique.

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

☞ Engagement juridique

Dans la plupart des cas, cet acte se présente sous la forme d'un arrêté, d'un contrat, d'un marché, d'un avenant, d'une commande, d'une promesse de subvention, d'une simple décision, d'une mesure de principe ou d'espèce qui, directement ou indirectement, doit se traduire par une dépense immédiate ou future (marché, commande etc.).

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

Cette comptabilité n'est pas soumise à un formalisme particulier. Celle-ci comporte en règle générale un livre d'enregistrement des engagements de dépenses.

A la seule notion de période retenue par le plan comptable général, les règles budgétaires ajoutent la notion de crédits disponibles ; ainsi, n'est-il possible de contracter et signer un engagement juridique avec certitude quant à la disponibilité des crédits, que si l'écriture d'engagement correspondante a été préalablement passée dans la comptabilité administrative.

Les dépenses qui résultent de décisions antérieures et qui sont reconduites aussi longtemps qu'une nouvelle décision ne vient pas les modifier (dépenses de personnel et loyers par exemple) sont engagées pour l'année entière dès le début de l'exercice.

En revanche, les autres dépenses, notamment celles qui résultent de marchés de travaux ou de fournitures, acquisitions immobilières ou mobilières font, pour chaque marché, acquisition ou commande, l'objet d'engagements spéciaux.

Les modalités selon lesquelles les contrôleurs d'Etat placés auprès des établissements sont appelés à viser éventuellement les actes d'engagement sont fixées, en tant que de besoin, par les textes spéciaux régissant l'intervention des contrôleurs d'Etat dans la gestion des établissements.

Sans préjudice des textes organisant l'établissement, qui peuvent réserver au conseil d'administration ou aux autorités de tutelle le soin de statuer sur certaines opérations, l'engagement des dépenses incombe à l'ordonnateur. Ce dernier prend en effet les décisions nécessaires et passe les conventions au nom de l'établissement.

Toutefois, en vertu de l'article 206 du décret du 29 décembre 1962, l'ordonnateur peut déléguer l'enregistrement des actes d'engagement à un agent de l'établissement. Il peut même charger l'agent comptable de tenir cette comptabilité des engagements de dépenses, dans le cas où l'agent comptable est chef des services financiers. Dans cette hypothèse, l'agent comptable reçoit communication de toutes les décisions correspondantes.

Il est important de préciser que la tenue de la comptabilité des engagements par l'agent comptable doit s'exercer dans le respect du principe de séparation des ordonnateurs et des comptables posé par l'article 20 du décret de 1962. Ce qui signifie qu'il lui est interdit de procéder à des engagements de dépenses tels que signature de bons de commandes, passation des marchés, conclusion de contrats engageant l'établissement, acquisitions de biens.

1.4. LA COMPTABILITÉ DE PROGRAMME

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

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

Les dispositions régissant la comptabilité de programme sont fixées dans l'instruction CP n° 95-023 M9 du 15 février 1995.

1.5. LES DOCUMENTS COMPTABLES DE L'ORDONNATEUR

Aucune méthode n'est prescrite quant à la forme de la comptabilité administrative.

Celle-ci comporte, en règle générale, au minimum, un livre d'enregistrement des dépenses et des recettes et un livre d'enregistrement des engagements de dépenses.

En revanche, la constatation des droits et créances de l'établissement vis-à-vis de tiers donne lieu à la confection de pièces particulières.

1.5.1. Les ordres de recettes

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 établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial, une forme imposée.

Les ordres de recettes peuvent donc être remplacés par les factures, mémoires, relevés individuels ou collectifs visés par l'ordonnateur. Pour certains produits, ils résultent d'une expédition des contrats, baux, donations, jugements, décisions et autres actes, revêtus d'un visa de l'ordonnateur pour valoir ordre de recette.

Ces documents doivent comporter, conformément aux dispositions de l'article 81 du décret de 1962, les bases de la liquidation, de manière à permettre à l'agent comptable, aux corps de contrôle et au juge des comptes de vérifier la régularité des créances à recouvrer.

En outre, les diverses pièces de constatation des créances doivent énumérer l'exercice, le chapitre, l'article du produit, ainsi que le nom et la qualité du débiteur.

Il est recommandé d'arrêter le montant des créances, soit en toutes lettres, soit en chiffres imprimés au moyen d'appareils donnant des garanties au moins égales à celles de l'inscription en toutes lettres.

Dans le cas où l'établissement a décidé d'établir des ordres de recettes distincts auxquels sont jointes les pièces justificatives prévues, il a la possibilité de recourir aux modèles utilisés par les établissements publics administratifs.

Il est précisé que les ordres de recettes portent un numéro d'ordre dans une série unique ininterrompue par exercice, ouverte par l'établissement pour l'ensemble des recettes.

Les factures, mémoires ou, le cas échéant, les ordres de recettes, sont transmis à l'agent comptable en double exemplaire, le second exemplaire étant adressé au débiteur par les soins de l'agent comptable.

Ils sont éventuellement récapitulés sur un bordereau d'émission ou relevé en tenant lieu.

1.5.2. Les bordereaux d'émission des ordres de recettes

Dans la pratique, les factures, mémoires, ou le cas échéant, les ordres de recettes sont récapitulés sur des bordereaux d'émission ou relevés en tenant lieu établis par l'ordonnateur.

Les bordereaux d'émission des ordres de recettes sont numérotés dans une série continue par exercice.

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

1.5.3.1. Principe

L'ordonnateur procède à l'émission d'un ordre d'annulation - ou de réduction si la restitution n'est que partielle - lorsqu'il s'agit de redresser une erreur entraînant une annulation ou une réduction des produits constatés.

1.5.3.2. Procédure de réduction ou d'annulation de recette

La méthode varie suivant que la régularisation intervient avant ou après la clôture de l'exercice. La technique comptable est décrite au paragraphe 2.4.2.1. ci-après.

☞ Avant la clôture de l'exercice

L'ordonnateur émet un ordre de réduction ou d'annulation de recette portant référence à l'ordre de recette erroné qu'il transmet à l'agent comptable pour prise en charge.

Ces ordres peuvent être récapitulés sur un bordereau d'émission spécifique, numéroté dans une série unique continue par exercice et établi dans les mêmes conditions que les bordereaux d'émission d'ordres de recettes.

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

☞ Après la clôture de l'exercice

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

- d'une part d'un ordre de dépense au nom de l'agent comptable, imputé sur les crédits du compte approprié, numéroté dans la série normale des ordres de dépenses ;

- et d'autre part, d'un ordre de réduction ou d'annulation de recettes, joint à l'appui de l'ordre de dépense.

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

1.5.4. Les ordres de recouvrement

1.5.4.1. Principe

L'émission d'un ordre de recouvrement (OR) est requise lors de la régularisation de la procédure des produits à recevoir. En effet, il constitue une procédure particulière préalable au recouvrement de certaines recettes. Il équivaut à la pièce justificative du crédit des comptes de produits à recevoir.

1.5.4.2. Présentation matérielle

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

Ils doivent obligatoirement comporter les mentions suivantes :

- l'exercice d'origine ;
- la date d'émission ;
- le numéro de l'ordre de recette auquel il se rapporte ;
- la nature de l'opération ;
- le compte mouvementé ;
- les nom, qualité et adresse du débiteur ;
- le moyen de règlement ;
- le montant du reste à recouvrer.

Les ordres de recouvrement sont arrêtés en toutes lettres et sont signés par l'ordonnateur.

1.5.5. Les titres d'extourne

Les titres d'extourne sont émis lors de la régularisation des produits à recevoir par la méthode de l'extourne afin de justifier les écritures contre-passées (ou extournées). Il n'y a pas émission d'un titre par opération mais émission d'une liste des opérations extournées, signée par l'ordonnateur (se reporter au chapitre 5 du présent tome).

1.5.6. Les ordres de dépenses

Alors que dans les établissements publics nationaux à caractère administratif, la constatation et la liquidation de la dette donnent lieu à production d'un ordre de dépense, la délivrance d'un tel titre ne constitue pas, dans les établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial une procédure imposée.

Dès lors, les ordres de dépenses peuvent être remplacés, soit par *une mention* datée et signée apposée sur le mémoire, la facture ou toute autre pièce justificative en tenant lieu (ou sur le bordereau récapitulatif de ces pièces), soit par *un certificat séparé d'exécution de service*, l'une ou l'autre pièce précisant que le règlement peut être valablement opéré pour la somme indiquée.

L'établissement ayant la possibilité de ne pas utiliser de document d'ordonnancement distinct de la pièce justificative, aucun modèle type d'imprimé n'est prévu.

Bien entendu, l'établissement conserve la faculté de recourir aux modèles utilisés par les établissements publics nationaux à caractère administratif.

Quelle que soit la forme de l'ordonnancement, les pièces de dépenses transmises par l'ordonnateur au comptable doivent cependant comporter les renseignements et références d'ordre administratif, budgétaire et comptable, propres à assurer l'exécution matérielle du règlement et le contrôle de la dépense.

Ainsi, le certificat d'exécution de la dépense, l'ordre de dépense ou la mention apposée sur le mémoire ou la pièce justificative, énoncent-ils l'exercice, le compte d'imputation, éventuellement le mode de règlement, le compte à créditer, le montant de la dépense et, dans le cas où une retenue est prescrite par l'ordonnateur, la somme nette revenant au créancier.

En outre, l'ordre de dépense, le certificat d'exécution de la dépense ou les pièces justificatives doivent porter le nom et l'adresse du ou des créanciers afin de permettre à l'agent comptable de s'assurer de leur identité, de leur capacité juridique et de le mettre en mesure de procurer un *paiement libératoire* à l'établissement. Toutefois, l'adresse du créancier peut ne pas figurer lorsque les ordres de dépenses sont établis pour le règlement de traitements et salaires du personnel.

Il est recommandé d'arrêter le montant des sommes dues soit en toutes lettres, soit en chiffres imprimés au moyen d'appareils donnant des garanties au moins égales à celles de l'inscription en toutes lettres.

Une telle recommandation prend toute sa valeur dans les cas où il convient de prévenir toute incertitude ou risque d'erreur.

Les ordres de dépenses portent un numéro d'ordre dans une série unique ininterrompue par exercice ouverte par l'établissement pour l'ensemble des dépenses.

1.5.7. Les bordereaux d'émission des ordres de dépenses

Les ordres de dépenses ou certificats d'exécution du service ainsi que les pièces justificatives sont récapitulés sur des bordereaux d'émission ou tout autre document en tenant lieu établis par l'ordonnateur.

Les bordereaux d'émission des ordres de dépenses sont numérotés dans une série continue par exercice.

1.5.8. Les ordres de reversement

1.5.8.1. Principe

L'ordonnateur procède à l'émission d'un ordre de reversement lorsqu'un ordre de dépense a été émis pour une somme supérieure aux droits effectifs du créancier et que la régularisation des sommes indûment perçues ne peut être obtenue par précompte sur un autre ordre de dépense établi au bénéfice dudit créancier.

L'émission d'un ordre de reversement ne peut être utilisée que si la régularisation intervient *au cours de l'exercice de rattachement de la dépense initiale*. Dans ce cas, l'inscription de l'ordre de reversement au crédit du compte correspondant aux chapitres sur lesquels la dépense initiale a été constatée donne lieu à rétablissement de crédits.

A l'inverse, les régularisations de trop - payés effectuées après la clôture de l'exercice intéressé donnent lieu à émission d'un ordre de recette et, de ce fait, n'entraînent pas rétablissement direct de crédits sur le compte budgétaire concerné.

1.5.8.2. Présentation matérielle

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

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

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

1.5.9. Les mandats d'extourne

Les mandats d'extourne sont émis lors de la régularisation des charges à payer par la méthode de l'extourne pour justifier les écritures contre-passées (ou extournées).

Le mandat d'extourne équivaut à la liste des opérations extournées, signée par l'ordonnateur. Il n'y a pas émission matérielle d'un mandat par opération (voir chapitre 5 du présent tome).

1.5.10. Les ordres de paiement

Un ordre de paiement émis par l'ordonnateur est requis lors de la régularisation en N+1 des charges à payer lorsque la méthode de l'extourne n'est pas utilisée. La présentation matérielle est décrite au paragraphe 1.6 ci-dessous.

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

1.6.1. Les ordres de paiement

L'ordre de paiement désigne la pièce justificative du débit des comptes hors budget mouvementés lors du règlement des opérations décrites ci-dessous.

1.6.1.1. Principe

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

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

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

- aux factures non parvenues des fournisseurs (compte 408) ;
- aux œuvres sociales (compte 422) ;
- aux prêts consentis au personnel (compte 423) ;
- aux avances et acomptes au personnel (compte 425) ;
- aux dettes provisionnées pour congés à payer (compte 4282) ;
- aux charges à payer lors de la régularisation en N+1 (comptes 4286, 4386, 4486, 4686) ;
- aux impôts sur les bénéfices (compte 444) ;
- à la taxe sur le chiffre d'affaires à décaisser (compte 4455) ;

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

- aux retenues de garanties et oppositions (comptes 4017 et 4047) ;
- aux avances et acomptes au personnel (compte 425) ;
- aux oppositions (comptes 427 et 4667) ;
- aux virements à réimputer (compte 4663) ;
- aux excédents de versement à rembourser (compte 4664) ;

Le montant des ordres de paiement est réglé à la demande du créancier selon les moyens prévus par le décret n°65-97 du 4 février 1965 modifié relatif aux modes et aux procédures de règlement des dépenses des organismes publics (virement, numéraire ...).

1.6.1.2. Présentation matérielle

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

Ils doivent obligatoirement comporter les mentions suivantes :

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

Les ordres de paiement sont arrêtés en toutes lettres et sont revêtus de la signature manuscrite de l'autorité à l'origine de leur émission.

1.6.2. Les avis de paiement

L'avis de paiement désigne la pièce à produire pour les règlements en numéraire.

1.6.2.1. Principe

Les règlements qui, conformément aux dispositions de l'article 1^{er} du décret n°65-97 du 4 février 1965 modifié relatif aux modes et aux procédures de règlement des dépenses des organismes publics, peuvent être effectués en numéraire donnent lieu à émission, par l'ordonnateur ou l'agent comptable, d'un avis de paiement.

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

1.6.2.2. Présentation matérielle

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

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

- le montant net à payer ;
- l'agent comptable assignataire de la dépense.

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

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

Les avis de paiement sont arrêtés en toutes lettres et revêtus de la signature manuscrite de l'autorité à l'origine de leur émission.

1.6.3. Les certificats de réimputation

1.6.3.1. Principe

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

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

Un exemplaire est annexé à l'ordre de dépense et/ou à l'ordre de recette ayant fait l'objet de la réimputation ; il vient justifier le compte d'imputation définitive. Un second exemplaire est conservé par l'ordonnateur en justification de la correction effectuée dans sa comptabilité administrative.

Il est précisé qu'aucun changement d'imputation ne peut être effectué après la clôture de l'exercice.

1.6.3.2. Présentation matérielle

Les certificats de réimputation doivent comporter les mentions suivantes :

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

Ils sont datés et signés par l'autorité à l'origine du changement d'imputation.

2. LA COMPTABILITÉ DE L'AGENT COMPTABLE

2.1. RÉFÉRENTIEL COMPTABLE

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

En outre, aux termes des articles 216 et 217 du décret susvisé, l'agent comptable tient la comptabilité générale, la comptabilité analytique d'exploitation, ainsi qu'une ou plusieurs comptabilités spéciales des matières, valeurs et titres.

En conséquence, en qualité de teneur de comptes, l'agent comptable valide les informations qu'il prend en charge dans sa comptabilité, qu'elles aient été au préalable saisies ou non par ses soins.

2.2. FORME ET ORGANISATION DE LA COMPTABILITÉ

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

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

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

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

Ces dispositions sont complétées par l'article 55 qui dispose : « *La comptabilité est tenue par année. La comptabilité d'une année comprend :*

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

2.2.1. La comptabilité générale

Elle a pour fonction de faire apparaître la situation patrimoniale, active et passive (bilan), et de déterminer le résultat de l'exercice.

Retraçant les opérations de gestion annuelle et les mouvements du patrimoine et des valeurs d'exploitation, elle dégage la situation ou les résultats de fin d'année et permet de les comparer aux prévisions.

Elle est tenue selon la méthode de la partie double.

2.2.2. La comptabilité analytique d'exploitation

Elle a pour objet :

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

La comptabilité analytique est autonome mais se fonde sur les données de la comptabilité générale.

La comptabilité analytique d'exploitation est tenue par l'agent comptable. Toutefois, la tenue de tout ou partie de cette comptabilité peut être confiée, sous le contrôle de l'agent comptable, aux services techniques de l'établissement.

La comptabilité analytique d'exploitation est développée dans le Titre 3.

2.2.3. La comptabilité matière

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

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

La tenue de la comptabilité matière peut être confiée à une personne autre que l'agent comptable, lequel en exerce le contrôle. Dans ce cas, le préposé de l'agent comptable ne peut agir qu'avec l'agrément et sous le contrôle de ce dernier qui fait procéder à l'inventaire annuel des stocks.

Se reporter au Titre 4 – La comptabilité matière.

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

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

Cette comptabilité vise à enregistrer dans les comptes spéciaux de la classe 8 (tenus hors bilan) des droits et des obligations dont les effets sur le montant ou la consistance du patrimoine sont subordonnés à la réalisation de conditions (exemple : cautions) ou d'opérations ultérieures (exemple : commande).

2.2.5. La comptabilité de programme

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

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

2.3. RÈGLES D'ENREGISTREMENT

La comptabilité de l'agent comptable doit être tenue selon la méthode dite "partie double". Ce qui signifie que, pour l'enregistrement de chaque opération, un compte est débité et un compte est crédité.

La comptabilité des établissements publics est tenue en français.

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

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

Enfin, dans le cadre de l'automatisation des comptabilités des établissements publics, la tenue de la comptabilité doit respecter les prescriptions édictées par la circulaire du 28 juillet 1989 relative à l'informatisation des comptabilités des établissements publics nationaux.

2.4. LES ÉCRITURES DE L'AGENT COMPTABLE

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

2.4.1. Écritures de prise en charge d'une opération de recette

Les documents de constatation et de liquidation des créances sont adressés à l'agent comptable, qui les prend en charge dans ses écritures et les notifie aux débiteurs en les invitant à effectuer le règlement correspondant. Cette notification n'est soumise à aucune condition de forme particulière.

Préalablement à leur prise en charge, c'est à dire à leur inscription dans sa comptabilité, l'agent comptable doit procéder à la vérification des pièces justificatives qui lui sont transmises par l'ordonnateur. Les documents qui lui paraîtraient irréguliers sont renvoyés à l'ordonnateur accompagnés d'une note explicative.

Technique comptable

Prise en charge d'un ordre de recette

- débit compte de tiers intéressé
- crédit classe 1 ou 7

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

2.4.2.1. Ordre d'annulation ou de réduction résultant d'une erreur entraînant une réduction ou une annulation des produits constatés

La méthode à retenir varie selon que la régularisation intervient avant ou après la clôture de l'exercice.

☞ Régularisation sur l'exercice en cours :

Technique comptable

Prise en charge d'un ordre de réduction ou d'annulation de recette

Si l'ordre de recette n'a pas été recouvré :

- débit compte de classe 1 ou 7 qui a enregistré la recette initiale
- crédit compte de tiers précédemment débité lors de la prise en charge de l'ordre de recette initial

Si l'ordre de recette a été recouvré :

- débit compte de classe 1 ou 7 qui a enregistré la recette initiale
- crédit 4664 Excédents de versement à rembourser

☞ Régularisation après la clôture de l'exercice :

Il y a, dans ce cas, émission des deux pièces suivantes :

- un ordre de réduction ou d'annulation ;
- un ordre de dépense établi au nom de l'agent comptable sur le compte approprié [pour une recette du compte de résultat prévisionnel, les comptes appropriés sont les comptes 6583 - Charges de gestion courante provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs, 6683 - Charges financières provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs, 67183 - Charges exceptionnelles provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs].

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

Technique comptable (pour une opération qui relève du compte de résultat prévisionnel)

Si l'ordre de recette initial n'a pas été recouvré :

- débit 6583 ou 6683 ou 67183
- crédit compte de tiers précédemment débité lors de la prise en charge de l'ordre de recette initial

Si l'ordre de recette initial a été recouvré :

- débit 6583 ou 6683 ou 67183
- crédit 4664 Excédents de versement à rembourser

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

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

☞ Rabais, remises et ristournes consentis sur facture

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

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

Dans cette hypothèse, les rabais, remises et ristournes font l'objet d'une comptabilisation spéciale, au débit du compte 709 Rabais, remises et ristournes accordés par l'établissement, à la subdivision correspondant au compte de vente, qu'ils soient accordés hors facture ou qu'ils ne soient pas rattachables à une vente déterminée (voir annexe n°7).

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

Exemple : vente de marchandises :	20 000	HT
TVA à 19,6 % :	3 920	
Total :	23 920	TTC
Remise 10 % sur le total :	2 392	
Calcul de la remise HT :	2 000	(= 2.392 x [100 ÷ 119,6])
TVA sur remise :	392	
(à déduire de la TVA collectée)		

Technique comptable

Constatation des RRR ne figurant pas sur la facture :

- | | |
|--|-------|
| • débit 4457 TVA collectée par l'établissement | 392 |
| • débit 709 RRR accordés par l'établissement | 2.000 |
| • crédit subdivision intéressée du compte 41 | 2.392 |

Écritures de fin d'année :

- | | |
|---|-------|
| • débit 70 Ventes | 2.000 |
| • crédit 709 RRR accordés par l'établissement | 2.000 |

☞ Rabais, remises et ristournes à accorder

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

Technique comptable

- débit subdivision intéressée de la classe 7
- crédit 4198 RRR à accorder et autres avoirs à établir

☞ Avoirs clients

La comptabilisation des avoirs est différente, selon que l'avoir correspond :

- à une remise : débit du compte 709 ;
- à un retour (produits périmés ou impropres, remplacement de produits, etc...) : débit du compte de vente correspondant ;
- à un retour sur vente réalisée au cours d'un exercice précédent : débit du compte 671 ou 658 avec émission d'un ordre de dépenses : voir technique comptable décrite au point 2.4.2 ci-dessus ;
- à une erreur de facturation : voir technique comptable décrite au point 2.4.2.

2.4.3. Écritures de prise en charge d'une opération de dépense

L'article 207 du décret du 29 décembre 1962 prévoit que “ *les dépenses de l'établissement sont réglées par l'agent comptable sur l'ordre donné par l'ordonnateur ou après avoir été acceptées par ce dernier. Les ordres de dépenses sont appuyés des pièces justificatives nécessaires, et notamment des factures, mémoires, marchés, baux ou conventions* ”.

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

Technique comptable

Prise en charge d'un ordre de dépense

- débit classe 2 ou 6
- crédit compte de tiers intéressé

2.4.4. Écriture de prise en charge d'une annulation ou d'une réduction de dépense

Lorsque l'ordre de dépense a été émis pour une somme supérieure aux droits du créancier, le mode de régularisation est différent suivant que la régularisation intervient avant ou après la clôture de l'exercice d'imputation de la dépense correspondante.

☞ Régularisation sur l'exercice en cours

Technique comptable

Prise en charge de l'ordre de reversement établi par l'ordonnateur

Si l'ordre de dépense n'a pas été payé :

- débit compte de tiers précédemment crédité lors de la prise en charge de l'ordre de dépense initial
- crédit compte de classe 2 ou 6 qui a supporté initialement la dépense

Si l'ordre de dépense a été payé :

- débit 463 Ordre de reversement à recouvrer
- crédit compte de classe 2 ou 6 qui a supporté initialement la dépense

Les modalités d'émission des ordres de reversement sont décrites au paragraphe 1.5.8. ci-dessus.

☞ Régularisation après la clôture de l'exercice

Il y a, dans ce cas, émission d'un ordre de recette imputé sur le compte approprié [*pour une dépense du compte de résultat prévisionnel, les comptes appropriés sont les comptes 7583 – Produits de gestion courante provenant de l'annulation d'ordres de dépenses des exercices antérieurs, 7683 – Produits financiers provenant de l'annulation d'ordres de dépenses des exercices antérieurs, 77183 - Produits exceptionnels provenant de l'annulation d'ordres de dépenses des exercices antérieurs*].

Technique comptable (pour une opération qui relève du compte de résultat prévisionnel)

Prise en charge d'un ordre de recette

Si l'ordre de dépense initial n'a pas été payé :

- débit compte de tiers précédemment crédité lors de la prise en charge de l'ordre de dépense initial
- crédit 7583 ou 7683 ou 77183

Si l'ordre de dépense initial a été payé :

- débit compte de tiers approprié
- crédit 7583 ou 7683 ou 77183

2.4.5. Comptabilisation des certificats de réimputation

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

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

Technique comptable

Certificat de réimputation concernant une dépense

- débit compte de charge devant, in fine, supporter la dépense
- (moins) débit du compte d'imputation erroné

2.4.6. Les opérations de trésorerie

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

Aux termes des articles 41 et 42 du décret susvisé, les opérations de trésorerie sont exécutées par les comptables publics soit spontanément, soit sur l'ordre des ordonnateurs ou à la demande des tiers qualifiés.

Par ailleurs, l'article 60 XI de la loi n°63-156 du 23 février 1963 (loi de finances pour 1963) dispose que :
« Toute personne qui, sans avoir la qualité de comptable public ou sans agir sous contrôle et pour le compte d'un comptable public, s'ingère dans le recouvrement de recettes affectées ou destinées à un organisme public doté d'un poste comptable ou dépendant d'un tel poste doit, nonobstant les poursuites qui pourraient être engagées devant les juridictions répressives, rendre compte au juge financier de l'emploi des fonds ou valeurs qu'elle a irrégulièrement détenus ou maniés.

Il en est de même pour toute personne qui reçoit ou manie directement ou indirectement des fonds ou valeurs extraits irrégulièrement de la caisse d'un organisme public et pour toute personne qui, sans avoir la qualité de comptable public, procède à des opérations portant sur des fonds ou valeurs n'appartenant pas aux organismes publics, mais que les comptables publics sont exclusivement chargés d'exécuter en vertu de la réglementation en vigueur ».

Les opérations de trésorerie sont décrites par nature pour leur totalité et sans contraction entre elles.

Les charges et les produits résultant de l'exécution des opérations de trésorerie sont imputés aux comptes budgétaires.

En outre, l'article 44 du décret de 1962 souligne qu'un poste comptable dispose d'une seule caisse.

En conséquence, l'ensemble des disponibilités d'un établissement public est utilisé pour le règlement de l'ensemble des dépenses, quelle que soit la nature de ces dernières.

Bien entendu, les comptables secondaires et les régisseurs d'avances ou de recettes régulièrement institués sont également habilités à se faire ouvrir, avec l'autorisation de l'agent comptable, un compte courant postal et un compte au Trésor pour la réalisation des opérations entrant dans leurs attributions.

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

Technique comptable

Encaissement d'une recette

- débit classe 5
- crédit compte de tiers intéressé

Paiement d'une dépense

- débit compte de tiers intéressé
- crédit classe 5

2.4.7. Les opérations avec les agents comptables secondaires

Conformément aux dispositions combinées des articles 14 et 195 du décret du 29 décembre 1962, les comptables publics sont principaux ou secondaires. Les comptables secondaires peuvent être désignés selon les modalités prévues par le texte instituant l'établissement.

Seul l'agent comptable, en qualité de comptable principal, rend directement ses comptes au juge des comptes. Les comptables secondaires rendent des comptes de clerk à maître à l'agent comptable qui centralise leurs opérations et les reprend dans ses écritures.

En effet, il est établi un compte financier unique par établissement, la liaison entre agent comptable principal et agent comptable secondaire étant assurée par l'intermédiaire de deux comptes qui fonctionnent en sens inverse dans les écritures de l'un et de l'autre :

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

2.4.8. Les opérations avec les régisseurs

Les articles 204 et 211 du décret de 1962 prévoient la possibilité pour l'établissement de recourir respectivement à des régisseurs de recettes et à des régisseurs d'avances.

L'ensemble des opérations avec les régisseurs sont décrites dans l'instruction codificatrice n°98-065-M9-R du 4 mai 1998.

2.5. LES DOCUMENTS COMPTABLES DE L'AGENT COMPTABLE

L'organisation comptable repose sur le système classique : un journal-général, un grand-livre, des journaux auxiliaires.

Les documents évoqués ou décrits ci-après concernent uniquement la comptabilité générale, à l'exception toutefois de l'état de l'actif et de l'état des stocks et en-cours qui relèvent de la comptabilité matière.

2.5.1. Le livre - journal

Le livre - journal enregistre les mouvements affectant le patrimoine de l'établissement.

Les opérations sont enregistrées soit jour par jour, soit par récapitulation au moins mensuelle des totaux de ces opérations, à la condition de conserver, dans ce cas, tous documents permettant de vérifier ces opérations jour par jour.

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

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

2.5.2. Les journaux divisionnaires

Les journaux divisionnaires, s'ils sont utilisés, peuvent se répartir comme suit :

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

2.5.3. Le journal grand-livre

Il est utilisé pour l'ouverture et le suivi des comptes. C'est un journal de centralisation des écritures mensuelles.

2.5.4. La balance mensuelle

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

Pour chaque compte apparaissent :

- le total des débits, le total des crédits ;
- les soldes débiteurs et les soldes créditeurs.

La balance mensuelle peut être adressée pour information à l'ordonnateur.

2.5.5. Les justifications des comptes de bilan

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

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

Cet état, à caractère ponctuel, sera produit en cas de changement de nomenclature comptable ; ainsi permet-il le passage, pour les comptes de bilan, de l'ancienne nomenclature (Instruction M9-5 édition 1982) à la nouvelle nomenclature (cf annexe n°1 Tome 3, volume 2).

Ce document devra donc être dressé par chaque établissement lors du passage à la nomenclature figurant dans la présente instruction.

Il doit comporter les mentions suivantes :

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

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

2.5.5.2. L'état de l'actif

L'état de l'actif présente le développement des soldes au bilan des comptes de la classe 2 à la fin de chaque exercice. Il importe que l'agent comptable le tienne à jour.

Il comporte notamment les mentions suivantes :

☞ pour les immobilisations non amortissables (comptes 211 et 216) :

- le numéro du compte de bilan intéressé ;
- le numéro d'inscription à l'inventaire ;
- la nature, la situation des biens et leur contenance ou superficie ;
- la nature et la date des titres de propriété ;
- la valeur des biens (solde du compte concerné) ;
- l'origine de l'immobilisation (reçue en dotation, acquise, autre ...) ;
- tous renseignements utiles.

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

- le numéro du compte de bilan intéressé ;
- le numéro d'inscription à l'inventaire ;
- selon le cas, la nature, la situation et la date de construction des immeubles ou la désignation des matériels ;
- la nature et la date des titres de propriété ;

- la valeur des biens (solde du compte concerné) ;
 - les amortissements opérés ;
 - la valeur nette comptable ;
 - tous renseignements utiles.
- ☞ pour les immobilisations en cours (compte 23) :
- le numéro du compte de bilan intéressé ;
 - le numéro d'inscription à l'inventaire ;
 - selon le cas, la nature, la situation des immeubles ou la nature des autres immobilisations.
- ☞ pour les participations et créances rattachées à des participations (subdivisions du compte 26) :
- le numéro du compte de bilan intéressé ;
 - le numéro d'inscription à l'inventaire ;
 - la nature des participations et créances assimilées ;
 - le numéro, le nombre et le taux d'intérêt des titres, le cas échéant ;
 - l'origine des titres et des créances ;
 - les conditions et charges grevant les participations, le cas échéant ;
 - le montant de l'évaluation initiale ;
 - le montant de la valeur d'inventaire.
- ☞ pour les immobilisations financières grevées d'affectation spéciale (comptes 271 , 272 et 276) :
- le numéro du compte de bilan intéressé ;
 - le numéro d'inscription à l'inventaire ;
 - la nature des titres immobilisés, leur nombre et leur taux d'intérêt ;
 - l'origine des titres et valeurs ;
 - les conditions et charges grevant les participations, le cas échéant ;
 - le montant de l'acquisition ;
 - le montant de la valeur d'inventaire.
- ☞ pour les prêts (compte 274) :
- le numéro du compte de bilan intéressé ;
 - le numéro d'inscription à l'inventaire ;
 - la date de l'acte ;
 - la désignation de la créance ;
 - le nom du débiteur ;
 - la date de l'échéance ;
 - l'année d'expiration du prêt ;
 - le montant des sommes dues ;
 - le montant des sommes recouvrées ;
 - la situation à la fin de l'exercice.
- ☞ pour les dépôts et cautionnements versés (compte 275) :
- le numéro du compte de bilan intéressé ;
 - le numéro d'inscription à l'inventaire ;
 - l'objet et la date du dépôt ou de la caution ;
 - les nom et qualité du dépositaire ;

- la nature et la date de la convention ;
- leur montant.

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

2.5.5.3. L'état du passif

L'état du passif présente le développement des soldes au bilan des comptes de la classe 1 (exception faite des comptes 12 et 18) à la fin de l'exercice.

Il comporte notamment les mentions suivantes :

- ☞ pour les subventions (compte 13) :
 - la date de la notification ;
 - la date de réception des fonds ;
 - le montant de la reprise au compte de résultat.
- ☞ pour les provisions (comptes 14 et 15) :
 - la date de constitution de la provision ;
 - le montant ;
 - le motif ;
 - le cas échéant, le montant de la reprise.
- ☞ pour les emprunts (compte 16) :
 - le numéro du contrat ;
 - l'établissement de crédit auprès duquel il a été souscrit ;
 - l'échéance ;
 - le montant emprunté ;
 - le tableau d'amortissement, c'est-à-dire les remboursements en capital (les intérêts étant mentionnés pour mémoire) ;
 - le capital restant dû.

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

2.5.5.4. L'état des stocks et en-cours

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

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

2.5.5.5. Les états de développement de solde

Pour certains comptes de bilan, il convient d'établir un état de développement de solde.

Cet état comporte les mentions suivantes :

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

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

2.5.5.6. L'état des restes à recouvrer

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

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

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

2.5.5.7. L'état des restes à payer

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

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

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

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

L'état d'accord retrace :

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

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

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

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

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

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

2.5.5.9. Le procès-verbal de caisse et portefeuille

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

Il comporte le détail :

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

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

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

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

Un état d'accord et de développement, établi pour chaque compte de disponibilités, doit comporter les mentions suivantes :

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

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

- ☞ le montant du solde débiteur d'après les écritures de l'agent comptable ;
- ☞ le détail des opérations imputées au compte courant par le teneur de compte au cours de l'année écoulée et comptabilisées par l'agent comptable au cours de l'année suivante, soit :
 - la nature des opérations en recettes (à ajouter), leur montant, leur date de prise en charge et leur date d'encaissement ;
 - le total des opérations de recettes ;
 - la nature des opérations en dépenses (à déduire), leur montant, leur date de prise en charge et leur date de paiement ;
 - le total des opérations de dépenses ;
 - le montant net à reporter.
- ☞ le détail des opérations comptabilisées par l'agent comptable pendant l'année écoulée et imputées sur le compte courant par le teneur de compte au cours de l'exercice suivant, soit :
 - la nature des opérations en recettes (à déduire), leur montant, leur date de prise en charge et leur date d'encaissement ;

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

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

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

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

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

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

Lorsqu'il s'agit de valeurs à remettre à des tiers, il conviendra d'indiquer la date de dépôt.

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

CHAPITRE 3

LA NOMENCLATURE DES COMPTES

CLASSE 1 - COMPTES DE CAPITAUX

10 CAPITAL ET RÉSERVES

101 Capital -----	F
1011 Capital souscrit, non appelé	
1012 Capital souscrit, appelé, non versé	
1013 Capital souscrit, appelé, versé	
10131 Capital non amorti	
10132 Capital amorti	
1018 Capital souscrit soumis à des réglementations particulières	
102 Biens mis à disposition des établissements-----	CP
1021 Dotation	
10211 Biens remis en dotation et dont la charge de renouvellement n'incombe pas à l'établissement	
10212 Biens remis en dotation et dont la charge de renouvellement incombe à l'établissement	
1022 Complément de dotation (Etat)	
10221 Biens remis en dotation et dont la charge de renouvellement n'incombe pas à l'établissement	
10222 Biens remis en dotation et dont la charge de renouvellement incombe à l'établissement	
1023 Complément de dotation (organismes autres que l'Etat)	
10231 Biens remis en dotation et dont la charge de renouvellement n'incombe pas à l'établissement	
10232 Biens remis en dotation et dont la charge de renouvellement incombe à l'établissement	
103 Biens remis en pleine propriété aux établissements -----	C.P.
1031 Fonds propres	
1032 Autres compléments de dotation - Etat	
1033 Autres compléments de dotation – Organismes autres que l'Etat	
1035 Dons et legs en capital	
104 Primes liées au capital social -----	F.
1041 Primes d'émission	
1042 Primes de fusion	
1043 Primes d'apport	
1044 Primes de conversion d'obligations en actions	
1045 Bons de souscription d'actions	
105 Écarts de réévaluation	
1051 Réserve spéciale de réévaluation ¹	
1052 Écart de réévaluation libre	
1053 Réserve de réévaluation ²	

NOTA BENE

F Les comptes assortis de la lettre « F » sont les comptes du plan comptable général utilisés par les filiales et qui n'ont pas vocation à s'appliquer dans les comptes des EPIC.

CP Les comptes assortis des lettres « CP » représentent les comptes ouverts au titre des spécificités propres au secteur public issues de la comptabilité publique ; le caractère particulier de ces procédures comptables justifie donc l'adaptation de la nomenclature des EPIC.

¹ Réserve consécutive à l'application de la loi n°59-1472 du 28 décembre 1959

² Réserve consécutive à l'application de la loi n°76-1232 du 29 décembre 1976

106 Réserves	
1061 Réserve légale	
10611 Réserve légale proprement dite -----	F.
10612 Plus-values nettes à long terme	
1062 Réserves indisponibles -----	F.
1063 Réserves statutaires ou contractuelles -----	F.
1064 Réserves réglementées	
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 -----	C.P.
10688 Réserves diverses	
107 Écart d'équivalence -----	F.
109 Actionnaires : capital souscrit, non appelé -----	F.
11 REPORT À NOUVEAU (SOLDE CRÉDITEUR OU DÉBITEUR)	
110 Report à nouveau (solde créditeur)	
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 SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT	
131 Subventions d'équipement	
1311 Etat	
1312 Régions	
1313 Départements	
1314 Communes	
1315 Collectivités publiques	
1316 Entreprises publiques	
1317 Entreprises et organismes privés	
1318 Autres	
138 Autres subventions d'investissement (même ventilation que celle du compte 131)	
139 Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat	
1391 Subventions d'équipement	
13911 Etat	
13912 Régions	
13913 Départements	
13914 Communes	
13915 Collectivités publiques	
13916 Entreprise publiques	
13917 Entreprise et organismes privés	
13918 Autres	
1398 Autres subventions d'investissement (même ventilation que celle du compte 1391)	
14 PROVISIONS RÉGLEMENTÉES	
142 Provisions réglementées relatives aux immobilisations	
1423 Provisions pour reconstitution des gisements miniers et pétroliers	

1424 Provisions pour investissement (participation des salariés) -----	F.
143 Provisions réglementées relatives aux stocks	
1431 Hausse des prix	
144 Provisions réglementées relatives aux autres éléments de l'actif	
145 Amortissements dérogatoires	
146 Provision spéciale de réévaluation ¹	
147 Plus-values réinvesties ²	
148 Autres provisions réglementées	
15 PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES	
151 Provisions pour risques	
1511 Provisions pour litiges	
1512 Provisions pour garanties données aux clients	
1513 Provisions pour pertes sur marchés à terme	
1514 Provisions pour amendes et pénalités	
1515 Provisions pour pertes de change	
1518 Autres provisions pour risques	
153 Provisions pour pensions et obligations similaires	
155 Provisions pour impôts	
156 Provisions pour renouvellement des immobilisations (établissement concessionnaire)	
157 Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices	
1572 Provisions pour grosses réparations	
158 Autres provisions pour charges	
1582 Provisions pour charges sociales et fiscales sur congés à payer	
16 EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILÉES	
161 Emprunts obligataires convertibles -----	F.
163 Autres emprunts obligataires	
164 Emprunts auprès des établissements de crédit	
165 Dépôts et cautionnements reçus	
1651 Dépôts	
1655 Cautionnements	
166 Participation des salariés aux résultats -----	F.
1661 Comptes bloqués	
1662 Fonds de participation	
167 Emprunts et dettes assortis de conditions particulières	
1674 Avances conditionnées	
16741 Avances conditionnées de l'Etat -----	F.
16742 Avances conditionnées de l'Etat et des collectivités publiques -----	C.P.
1675 Emprunts participatifs -----	F.
168 Autres emprunts et dettes assimilées	
1681 Autres emprunts	
1685 Rentes viagères capitalisées	
1687 Autres dettes	
1688 Intérêts courus	
16881 Sur emprunts obligataires convertibles -----	F.
16883 Sur autres emprunts obligataires	

¹ Provision consécutive à l'application de la loi n°77-1467 du 30 décembre 1977

² assimilées à des amortissements dérogatoires

16884	Sur emprunts auprès des établissements de crédit	
16885	Sur dépôts et cautionnements reçus	
16886	Sur participation des salariés aux résultats	F.
16887	Sur emprunts et dettes assortis de conditions particulières	
16888	Sur autres emprunts et dettes assimilées	
169	Primes de remboursement des obligations	
17	DETTES RATTACHÉES À 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	
1781	Principal	
1788	Intérêts courus	
18	COMPTES DE LIAISON ¹	
181	Comptes de liaison des établissements	
185	Opérations de trésorerie inter-services	C.P.
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	F.
CLASSE 2 - COMPTES D'IMMOBILISATIONS		
20	IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	
201	Frais d'établissement	
2011	Frais de constitution	F.
2012	Frais de premier établissement	
20121	Frais de prospection	
20122	Frais de publicité	
2013	Frais d'augmentation de capital et d'opérations diverses (fusions, scissions, transformations)	F.
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	
208	Autres immobilisations incorporelles	
21	IMMOBILISATIONS CORPORELLES	
211	Terrains	
2111	Terrains nus	
21116	Terrains nus reçus en dotation	C.P.
21117	Terrains nus acquis	C.P.
21118	Autres terrains nus	C.P.
2112	Terrains aménagés ²	
21126	Terrains aménagés reçus en dotation	C.P.

¹ L'ouverture de ce compte et de ses subdivisions est soumise à l'autorisation expresse et préalable du bureau 5B de la DGCP

² à ventiler comme le compte de même niveau immédiatement supérieur

21127 Terrains aménagés acquis-----	C.P.
21128 Autres terrains aménagés-----	C.P.
2113 Sous-sols et sur-sols	
2114 Terrains de gisement	
21141 Carrières	
2115 Terrains bâtis	
21151 Ensembles immobiliers industriels (A, B)	
211516 Reçus en dotation -----	C.P.
211517 Acquis -----	C.P.
211518 Autres -----	C.P.
21155 Ensembles immobiliers administratifs et commerciaux (A, B) ¹	
21158 Autres ensembles immobiliers	
211581 Affectés aux opérations professionnelles (A, B)	
2115816 Reçus en dotation -----	C.P.
2115817 Acquis -----	C.P.
2115818 Autres -----	C.P.
211588 Affectées aux opérations non professionnelles (A, B)	
2116 Compte d'ordre sur immobilisations (art. 6 du décret n°78-737 du 11 juillet 1978)	
212 Agencements et aménagements de terrains (même ventilation que celle du compte 211)	
213 Constructions	
2131 Bâtiments	
21311 Ensembles immobiliers industriels (A, B)	
213116 Reçus en dotation -----	C.P.
213117 Acquis -----	C.P.
213118 Autres -----	C.P.
21315 Ensembles immobiliers administratifs et commerciaux (A, B) ²	
21318 Autres ensembles immobiliers	
213181 Affectés aux opérations professionnelles (A, B)	
2131816 Reçus en dotation-----	C.P.
2131817 Acquis -----	C.P.
2131818 Autres -----	C.P.
213188 Affectés aux opérations non professionnelles (A, B) ³	
2135 Installations générales, agencements, aménagements des constructions (même ventilation que celle du compte 2131)	
2138 Ouvrages d'infrastructure	
21381 Voies de terre	
21382 Voies de fer	
21383 Voies d'eau	
21384 Barrages	
21385 Pistes d'aérodromes	
214 Constructions sur sol d'autrui (même ventilation que celle du compte 213)	
215 Installations techniques, matériel et outillage industriels	
2151 Installations complexes spécialisées	
21511 Sur sol propre	
21514 Sur sol d'autrui	

¹ idem

² A ventiler comme le compte de même niveau immédiatement supérieur.

³ idem

2153 Installations à caractère spécifique	
21531 Sur sol propre	
21534 Sur sol d'autrui	
2154 Matériel industriel ¹	
2155 Outillage industriel ²	
2157 Agencements et aménagements du matériel et outillage industriels ³	
216 Collections -----	C.P.
218 Autres immobilisations corporelles	
2181 Installations générales, agencements, aménagements divers ⁴	
2182 Matériel de transport	
2183 Matériel de bureau et matériel informatique	
2184 Mobilier	
2185 Cheptel	
2186 Emballages récupérables	
22 IMMOBILISATIONS MISES EN CONCESSION	
23 IMMOBILISATIONS EN COURS	
231 Immobilisations corporelles en cours	
2312 Terrains	
2313 Constructions	
2314 Constructions sur sol d'autrui-----	C.P.
2315 Installations techniques, matériel et outillage industriels	
2318 Autres immobilisations corporelles	
232 Immobilisations incorporelles en cours	
2325 Logiciels	
23251 Logiciels sous-traités	
23252 Logiciels créés	
237 Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations incorporelles	
238 Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles	
2382 Terrains	
2383 Constructions	
2384 Constructions sur sol d'autrui-----	C.P.
2385 Installations techniques, matériels et outillages industriels	
2388 Autres immobilisations corporelles	
25 PARTS DANS DES ENTREPRISES LIÉES ET CRÉANCES SUR DES ENTREPRISES LIÉES -----	F.
26 PARTICIPATIONS ET CRÉANCES RATTACHÉES À DES PARTICIPATIONS	
261 Titres de participation	
2611 Actions	
2618 Autres titres	
266 Autres formes de participation	
267 Créances rattachées à des participations	

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

² idem

³ idem

⁴ Dans des constructions dont l'établissement n'est pas propriétaire ou qu'il n'a pas reçues en dotation.

2671 Créances rattachées à des participations (groupe)	
2674 Créances rattachées à des participations (hors groupe)	
2675 Versements représentatifs d'apports non capitalisés (appel de fonds)	
2676 Avances consolidables ¹	
2677 Autres créances rattachées à des participations	
2678 Intérêts courus	
268 Créances rattachées à des sociétés en participation -----	F.
2681 Principal	
2688 Intérêts courus	
269 Versements restant à effectuer sur titres de participation non libérés	
27 AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES	
271 Titres immobilisés autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille (droit de propriété) ²	
2711 Actions	
2718 Autres titres	
272 Titres immobilisés (droit de créance) ³	
2721 Obligations	
2722 Bons	
273 Titres immobilisés de l'activité de portefeuille	
274 Prêts	
2741 Prêts participatifs -----	F.
2742 Prêts aux associés -----	F.
2743 Prêts au personnel	
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) -----	F.
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 (AMORTISSEMENT RÉEL BUDGÉTAIRE)	
280 Amortissements des immobilisations incorporelles ⁴	
2801 Frais d'établissement (même ventilation que celle du compte 201)	
2803 Frais de recherche et de développement	
2805 Concessions et droits similaires, brevets, licences, logiciels, droits et valeurs similaires	

¹ *Au sens financier du terme*

² *notamment titres grevés d'affectation spéciale*

³ *idem*

⁴ *le compte 280 ne doit pas être utilisé pour regrouper les comptes 281 et suivants*

- 2807 Fonds commercial
- 2808 Autres immobilisations incorporelles
- 281 Amortissements des immobilisations corporelles
 - 2811 Terrains de gisement
 - 2812 Agencements, aménagements de terrains (même ventilation que celle du compte 212)
 - 2813 Constructions (même ventilation que celle du compte 213)
 - 2814 Constructions sur sol d'autrui (même ventilation que celle du compte 214)
 - 2815 Installations techniques, matériel et outillage industriels (même ventilation que celle du compte 215)
 - 2818 Autres immobilisations corporelles (même ventilation que celle du compte 218)
- 282 Amortissements des immobilisations mises en concession
- 283 Amortissements des immobilisations incorporelles dont la charge du renouvellement n'incombe pas à l'établissement (même ventilation que celle du compte 280)----- C.P.
- 284 Amortissements des immobilisations corporelles dont la charge du renouvellement n'incombe pas à l'établissement (même ventilation que celle du compte 281)----- C.P.
- 29 PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES IMMOBILISATIONS
 - 290 Provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles¹
 - 2905 Marques, procédés, droits et valeurs similaires
 - 2906 Droit au bail
 - 2907 Fonds commercial
 - 2908 Autres immobilisations incorporelles
 - 291 Provisions pour dépréciation des immobilisations corporelles (même ventilation que celle du compte 21)
 - 2911 Terrains (autres que terrains de gisement)
 - 292 Provisions pour dépréciation des immobilisations mises en concession
 - 293 Provisions pour dépréciation des immobilisations en cours
 - 2931 Immobilisations corporelles en cours
 - 2932 Immobilisations incorporelles en cours
 - 296 Provisions pour dépréciation des participations et créances rattachées à des participations
 - 2961 Titres de participation
 - 2966 Autres formes de participation
 - 2967 Créances rattachées à des participations (même ventilation que celle du compte 267)
 - 2968 Créances rattachées à des sociétés en participation (même ventilation que celle du compte 268) ----- F.
 - 297 Provisions pour dépréciation des autres immobilisations financières
 - 2971 Titres immobilisés autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille, droit de propriété (même ventilation que celle du compte 271)
 - 2972 Titres immobilisés, droit de créance (même ventilation que celle du compte 272)
 - 2973 Titres immobilisés de l'activité de portefeuille
 - 2974 Prêts (même ventilation que celle du compte 274)
 - 2975 Dépôts et cautionnements versés (même ventilation que celle du compte 275)
 - 2976 Autres créances immobilisées (même ventilation que celle du compte 276)
- CLASSE 3 - COMPTES DE STOCKS ET EN-COURS
 - 31 MATIÈRES PREMIÈRES (ET FOURNITURES)²
 - 311 Matières (ou groupe) A
 - 312 Matières (ou groupe) B

¹ Le compte 290 ne doit pas être utilisé pour regrouper les comptes 291 et suivants

² Les établissements regroupent les ces échéant les comptes 31 et 32 sous le numéro 31 dont l'intitulé devient « stocks-approvisionnements ».

- 317 Fournitures A, B, C, ...
- 32 AUTRES APPROVISIONNEMENTS ¹
- 321 Matières consommables ²
- 3211 Matière (ou groupe) C
- 3212 Matière (ou groupe) D
- 322 Fournitures consommables ³
- 3221 Combustibles
- 3222 Produits d'entretien
- 3223 Fournitures d'atelier et d'usine
- 3224 Fournitures de magasin
- 3225 Fournitures de bureau
- 326 Emballages
- 3261 Emballages perdus
- 3265 Emballages récupérables non identifiables
- 3267 Emballages à usage mixte
- 33 EN-COURS DE PRODUCTION DE BIENS ⁴
- 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 ⁵
- 341 Études en cours
- 3411 Études en cours E1
- 3412 Études en cours E2
- 345 Prestations de service en cours
- 3451 Prestations de services S1
- 3452 Prestations de services S2
- 35 STOCKS DE PRODUITS ⁶
- 351 Produits intermédiaires
- 3511 Produits intermédiaires (ou groupe) A
- 3512 Produits intermédiaires (ou groupe) B
- 355 Produits finis

¹ *idem*

² *Lorsque la distinction entre matières consommables et fournitures consommables n'est pas indispensable, les établissements peuvent regrouper les comptes 321 et 322 sous le numéro 321 dont l'intitulé est complété en conséquence « Matières et fournitures consommables ».*

³ *idem*

⁴ *Les établissements peuvent regrouper les comptes 33, 34 et 35 sous le numéro 35 dont l'intitulé devient « Stocks de produits et en cours de production ».*

⁵ *idem*

⁶ *Les établissements peuvent regrouper les comptes 33, 34 et 35 sous le numéro 35 dont l'intitulé devient « Stocks de produits et en cours de production ».*

- 3551 Produits finis (ou groupe) A
- 3552 Produits finis (ou groupe) B
- 358 Produits résiduels (ou matière de récupération)
 - 3581 Déchets
 - 3585 Rebuts
 - 3586 Matières de récupération

36 Compte à ouvrir, le cas échéant, sous l'intitulé « stocks provenant d'immobilisations »

37 STOCKS DE MARCHANDISES

- 371 Marchandises (ou groupe) A
- 372 Marchandises (ou groupe) B

38 Lorsque l'établissement tient un inventaire permanent en comptabilité générale, le compte 38 peut être utilisé pour comptabiliser les stocks en voie d'acheminement, mis en dépôt ou donnés en consignation

39 PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES STOCKS ET EN-COURS

- 391 Provisions pour dépréciation des matières premières (et fournitures) ¹
 - 3911 Matières (ou groupe) A
 - 3912 Matières (ou groupe) B
 - 3917 Fournitures A, B, C, ...
- 392 Provisions pour dépréciation des autres approvisionnements ²
 - 3921 Matières consommables (même ventilation que celle du compte 321)
 - 3922 Fournitures consommables (même ventilation que celle du compte 322)
 - 3926 Emballages (même ventilation que celle du compte 326)
- 393 Provisions pour dépréciation des en-cours de production de biens ³
 - 3931 Produits en cours (même ventilation que celle du compte 331)
 - 3935 Travaux en cours (même ventilation que celle du compte 335)
- 394 Provisions pour dépréciation des en-cours de production services ⁴
 - 3941 Études en cours (même ventilation que celle du compte 341)
 - 3945 Prestations de services en cours (même ventilation que celle du compte 345)
- 395 Provisions pour dépréciation des stocks de produits ⁵
 - 3951 Produits intermédiaires (même ventilation que celle du compte 351)
 - 3955 Produits finis (même ventilation que celle du compte 355)
- 397 Provisions pour dépréciation des stocks de marchandises
 - 3971 Marchandise (ou groupe) A
 - 3972 Marchandise (ou groupe) B

CLASSE 4 – COMPTES DE TIERS

40 FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHÉS

- 401 Fournisseurs

¹ Les établissements qui regroupent les comptes 31 et 32 sous le numéro 31 utilisent le compte 391 dont l'intitulé devient « Provisions pour dépréciation des stocks-approvisionnements ».

² idem

³ Les établissements qui regroupent les comptes 33, 34 et 35 sous le numéro 35 utilisent le compte 395 dont l'intitulé devient « Provisions pour dépréciation des stocks de produits et en cours de production »

⁴ idem

⁵ Les établissements qui regroupent les comptes 33, 34 et 35 sous le numéro 35 utilisent le compte 395 dont l'intitulé devient « Provisions pour dépréciation des stocks de produits et en cours de production »

- 4011 Fournisseurs - Achats de biens et prestations de services
- 4017 Fournisseurs – Retenue de garantie - Oppositions
- 403 Fournisseurs - Effets à payer
- 404 Fournisseurs d'immobilisations
 - 4041 Fournisseurs - Achats d'immobilisations
 - 4047 Fournisseurs d'immobilisations - Retenues de garantie - Oppositions
- 405 Fournisseurs d'immobilisations - Effets à payer
- 408 Fournisseurs - Factures non parvenues
 - 4081 Fournisseurs
 - 4084 Fournisseurs d'immobilisations
 - 4088 Fournisseurs - Intérêts courus
- 409 Fournisseurs débiteurs
 - 4091 Fournisseurs - Avances et acomptes versés sur commandes
 - 4096 Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre
 - 4097 Fournisseurs - Autres avoirs
 - 40971 Fournisseurs d'exploitation
 - 40974 Fournisseurs d'immobilisations
 - 4098 Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus

41 CLIENTS ET COMPTES RATTACHÉS

- 411 Clients
 - 4111 Clients - Ventes de biens ou de prestations de services
 - 4117 Clients - Retenues de garantie
- 413 Clients - Effets à recevoir
- 416 Clients douteux ou litigieux
- 418 Clients - Produits non encore facturés
 - 4181 Clients - Factures à établir
 - 4188 Clients - Intérêts courus
- 419 Clients créditeurs
 - 4191 Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes
 - 4196 Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés
 - 4197 Clients - Autres avoirs
 - 4198 Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir

42 PERSONNEL ET COMPTES RATTACHÉS

- 421 Personnel - Rémunérations dues
- 422 Comités d'entreprise, d'établissement, œuvres sociales
- 423 Prêts consentis au personnel ----- C.P.
- 424 Participation des salariés aux résultats
 - 4246 Réserve spéciale (art. L 442-2 du code du travail)
 - 4248 Comptes courants
- 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 à payer
 - 4284 Dettes provisionnées pour participation des salariés aux résultats ----- F.
 - 4286 Autres charges à payer
 - 4287 Produits à recevoir
- 429 Déficits et débits des comptables et régisseurs ----- C.P.
 - 4291 Déficits constatés

- 42911 Comptables
- 42912 Régisseurs
- 4292 Ordres de versement émis suite à constatation de déficit
- 4294 Débets émis par arrêté du ministre
 - 42941 Comptables
 - 42942 Régisseurs
- 4295 Débets émis par jugement ou arrêt du juge de comptes
- 4296 Redevables d'intérêts sur débet
- 4297 Redevables des condamnations pécuniaires
- 43 SÉCURITÉ SOCIALE ET AUTRES ORGANISMES SOCIAUX
 - 431 Sécurité sociale
 - 437 Autres organismes sociaux
 - 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 ÉTAT ET AUTRES COLLECTIVITÉS PUBLIQUES
 - 441 Etat - Subventions à recevoir
 - 4411 Subventions d'investissement
 - 4417 Subventions d'exploitation
 - 4418 Subventions d'équilibre ----- F.
 - 4419 Avances sur subventions
 - 442 Etat - impôts et taxes recouvrables sur des tiers
 - 4424 Obligataires
 - 4425 Associés
 - 443 Opérations particulières avec l'Etat, les collectivités publiques, les organismes internationaux
 - 4431 Créances sur l'Etat résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA
 - 4438 Intérêts courus sur créances figurant au compte 4431
 - 444 Etat - Impôt sur les bénéfices
 - 445 Etat - Taxes sur le chiffre d'affaires
 - 4452 T.V.A. due intracommunautaire
 - 4455 Taxes sur le chiffre d'affaires à décaisser
 - 44551 T.V.A. à décaisser
 - 44558 Taxes assimilées à la T.V.A.
 - 4456 Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles
 - 44562 T.V.A. sur immobilisations
 - 44563 T.V.A. transférée par d'autres organismes
 - 44566 T.V.A. sur autres biens et services
 - 44567 Crédit de T.V.A. à reporter
 - 44568 Taxes assimilées à la T.V.A.
 - 4457 Taxes sur le chiffre d'affaires collectées par l'établissement
 - 44571 T.V.A. collectée
 - 44578 Taxes assimilées à la T.V.A.
 - 4458 Taxes sur le chiffre d'affaires à régulariser ou en attente
 - 44581 Acomptes - Régime simplifié d'imposition
 - 44582 Acomptes - Régime du forfait
 - 44583 Remboursement de taxes sur le chiffre d'affaires demandé
 - 44584 T.V.A. récupérée d'avance
 - 44586 Taxes sur le chiffre d'affaires sur factures non parvenues

44587 Taxes sur le chiffre d'affaires sur factures à établir	
446 Obligations cautionnées	
447 Autres impôts, taxes et versements assimilés	
448 Etat - Charges à payer et produits à recevoir	
4482 Charges fiscales sur congés à payer	
4486 Charges à payer	
4487 Produits à recevoir	
45 GROUPES ET ASSOCIÉS.	
451 Groupe	
455 Associés – Comptes courants -----	F.
4551 Principal	
4558 Intérêts courus	
456 Associés – Opérations sur le capital -----	F.
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 Associés – 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 -----	F.
458 Associés – Opérations faites en commun et en G.I.E.	
4581 Opérations courantes	
4588 Intérêts courus	
46 DÉBITEURS DIVERS ET CRÉDITEURS DIVERS	
462 Créances sur cessions d'immobilisations	
463 Autres comptes débiteurs - Recettes à recouvrer – Ordres de recettes ou ordres de reversement à recouvrer ----	C.P.
464 Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement	
465 Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement	
466 Autres comptes créditeurs - Dépenses à payer -----	C.P.
4663 Virements à réimputer -----	C.P.
4664 Excédents de versement à rembourser -----	C.P.
4667 Oppositions -----	C.P.
4668 Avis de paiement-----	C.P.
467 Autres comptes débiteurs ou créditeurs	
468 Divers - Charges à payer et produits à recevoir	
4682 Charges à payer sur ressources affectées -----	C.P.
4684 Produits à recevoir sur ressources affectées -----	C.P.
4686 Charges à payer	
4687 Produits à recevoir	
47 COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE	
471 Recettes à classer -----	C.P.
4711 Recettes des comptables supérieurs du Trésor à classer -----	C.P.
4712 Recettes des comptables secondaires à vérifier -----	C.P.
4713 Recettes perçues avant émission de titres-----	C.P.

4715 Recettes des régisseurs à vérifier -----	C.P.
4718 Autres recettes à classer -----	C.P.
472 Dépenses à classer et à régulariser -----	C.P.
4721 Dépenses payées avant ordonnancement -----	C.P.
4722 Dépenses des comptables secondaires à vérifier -----	C.P.
4725 Dépenses des régisseurs à vérifier -----	C.P.
4728 Autres dépenses à régulariser -----	C.P.
473 Recettes et dépenses à transférer -----	C.P.
4731 Recettes à transférer -----	C.P.
4735 Dépenses à transférer -----	C.P.
474 et 475 } comptes d'attente	
476 Différences de conversion - Actif	
4761 Diminution des créances	
4762 Augmentation de dettes	
4768 Différences compensées par couverture de change	
477 Différence de conversion - Passif	
4771 Augmentation des créances	
4772 Diminution des dettes	
4778 Différences compensées par couverture de change	
478 Autres comptes transitoires	
48 COMPTES DE RÉGULARISATION	
481 Charges à répartir sur plusieurs exercices	
4811 Charges différées	
4812 Frais d'acquisition des immobilisations	
4816 Frais d'émission des emprunts	
4818 Charges à étaler	
486 Charges constatées d'avance	
487 Produits constatés d'avance	
488 Comptes de répartition périodique des charges et des produits	
4886 Charges	
4887 Produits	
49 PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES COMPTES DE TIERS	
491 Provisions pour dépréciations des comptes de clients	
495 Provisions pour dépréciation des comptes du groupe et des associés	
4951 Comptes du groupe -----	F.
4955 Comptes courants des associés -----	F.
4958 Opérations faites en commun et en G.I.E.	
496 Provisions pour dépréciation des comptes de débiteurs divers	
4962 Créances sur cessions d'immobilisations	
4965 Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement	
4967 Autres comptes débiteurs	
CLASSE 5 - COMPTES FINANCIERS	
50 VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT	
501 Parts dans des entreprises liées -----	F.
502 Actions propres	
503 Actions	
5031 Titres cotés	
5035 Titres non cotés	

504	Autres titres conférant un droit de propriété	
505	Obligations et bons émis	
5051	Obligations et bons émis par la société et rachetés par elle -----	F.
5052	Obligations et bons émis par l'établissement et rachetés par lui -----	C.P.
506	Obligations	
5061	Titres cotés	
5065	Titres non cotés	
507	Bons du Trésor et bons de caisse à court terme	
508	Autres valeurs mobilières de placement et autres créances assimilées	
5081	Autres valeurs mobilières	
5082	Bons de souscription	
5088	Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées	
509	Versements restant à effectuer sur valeurs mobilières de placement non libérées	
51	BANQUES, ÉTABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILÉS	
511	Valeurs à l'encaissement	
5111	Coupons échus à l'encaissement	
5112	Chèques à encaisser	
5113	Effets à l'encaissement	
5114	Effets à l'escompte	
5115	Cartes bancaires à l'encaissement-----	C.P.
5117	Chèques impayés -----	C.P.
512	Banques	
5121	Comptes en monnaie nationale	
5124	Comptes en devises	
514	Chèques postaux	
515	Trésor	
516	Agents de change	
517	Autres organismes financiers	
518	Intérêts courus	
5181	Intérêts courus à payer	
5188	Intérêts courus à recevoir	
519	Concours bancaires courants ¹	
5191	Crédit de mobilisation de créances commerciales (C.M.C.C.)	
5193	Mobilisation de créances nées à l'étranger	
5198	Intérêts courus sur concours bancaires courants	
52	INSTRUMENTS DE TRÉSORERIE (COMPTE D' ATTENTE)	
53	CAISSE	
531	Caisse siège social -----	F.
5311	Caisse en monnaie nationale	
5314	Caisse en devises	
531	Caisse -----	C.P.
532	Caisse succursale (ou usine) A -----	F.
533	Caisse succursale (ou usine) B -----	F.
54	RÉGIES D' AVANCES ET ACCRÉDITIFS	
541	Comptables secondaires -----	C.P.

¹ autres que ceux directement enregistrés dans les comptes 512 à 518

543 Régies d'avance -----	C.P.
545 Régies de recettes -----	C.P.
548 Avances pour menues dépenses -----	C.P.

58 VIREMENTS INTERNES

581 Virements internes de comptes -----	C.P.
585 Virements internes de fonds -----	C.P.

59 PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES COMPTES FINANCIERS

590 Provisions pour dépréciation des valeurs mobilières de placement
5903 Actions
5904 Autres titres conférant un droit de propriété
5906 Obligations
5908 Autres valeurs mobilières de placement et créances assimilées

CLASSE 6 - COMPTES DE CHARGES

60 ACHATS (SAUF 603)

601 Achats stockés – Matières premières (et fournitures)
6011 Matières (ou groupe) A
6012 Matières (ou groupe) B
6017 Fournitures A, B, C,...
602 Achats stockés - Autres approvisionnements
6021 Matières consommables ¹
60211 Matière (ou groupe) C
60212 Matière (ou groupe) D
6022 Fournitures consommables ²
60221 Combustibles
60222 Produits d'entretien
60223 Fournitures d'atelier et d'usine
60224 Fournitures de magasin
60225 Fournitures de bureau
6026 Emballages
60261 Emballages perdus
60265 Emballages récupérables non identifiables
60267 Emballages à usage mixte
604 Achats d'études et prestations de service ³
605 Achats de matériel, équipements et travaux ⁴
606 Achats non stockés de matières et fournitures
6061 Fournitures non stockables (eau, énergie)
6063 Fournitures d'entretien et de petit équipement ¹

¹ Les établissements pour lesquels la distinction entre matières consommables et fournitures consommables n'est pas indispensable peuvent regrouper les comptes 6021 et 6022 sous le numéro 6021 dont l'intitulé est complété en conséquence (« Achats de matières et fournitures consommables »).

² Les établissements pour lesquels la distinction entre matières consommables et fournitures consommables n'est pas indispensable peuvent regrouper les comptes 6021 et 6022 sous le numéro 6021 dont l'intitulé est complété en conséquence (« Achats de matières et fournitures consommables »).

³ incorporés aux ouvrages et produits

⁴ idem

- 6064 Fournitures administratives ²
- 6068 Autres matières et fournitures ³
- 607 Achats de marchandises
 - 6071 Marchandise (ou groupe) A
 - 6072 Marchandise (ou groupe) B
- 608 (Compte réservé, le cas échéant, à la récapitulation des frais accessoires incorporés aux achats)
- 609 Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats
 - 6091 - de matières premières (et fournitures)
 - 6092 - d'autres approvisionnements stockés
 - 6094 - d'études et prestations de services
 - 6095 - de matériel, équipements et travaux
 - 6096 - d'approvisionnements non stockés
 - 6097 - de marchandises
 - 6098 Rabais, remise et ristournes non affectés
- 603 Variation des stocks (approvisionnements et marchandises)
 - 6031 Variation des stocks de matières premières (et fournitures) (peut être subdivisé suivant le même détail que le compte 601)
 - 6032 Variation des stocks des autres approvisionnements (peut être subdivisé suivant le même détail que le compte 602)
 - 6037 Variation des stocks de marchandises
- 61/62 AUTRES CHARGES EXTERNES
- 61 SERVICES EXTÉRIEURS
 - 611 Sous-traitance générale ⁴
 - 612 Redevances de crédit-bail
 - 6122 Crédit-bail mobilier (même ventilation que celle du compte 21)
 - 6125 Crédit-bail immobilier (même ventilation que celle du compte 21)
 - 613 Locations
 - 6132 Locations immobilières (même ventilation que celle du compte 21)
 - 6135 Locations mobilières (même ventilation que celle du compte 21)
 - 6136 Malis sur emballages
 - 614 Charges locatives et de co-propriété ⁵
 - 615 Entretien et réparations
 - 6152 - sur biens immobiliers (même ventilation que celle du compte 21)
 - 6155 - sur biens mobiliers (même ventilation que celle du compte 21)
 - 6156 Maintenance (même ventilation que celle du compte 21)
 - 616 Primes d'assurance
 - 6161 Multirisques
 - 6162 Assurance obligatoire dommage construction
 - 6163 Assurance – Transport
 - 61636 - sur achats

¹ *Matières et fournitures qui ne passent pas par un compte de magasin*

² *idem*

³ *idem*

⁴ *Autre que sous-traitance incorporée directement aux ouvrages, travaux et produits fabriqués, et inscrite aux comptes 604 ou 605.*

⁵ *Lorsque le montant des charges de co-propriété n'a pas un caractère significatif justifiant leur ventilation dans les autres comptes par nature.*

61637 - sur ventes	
61638 - sur autres biens	
6164 Risques d'exploitation	
6165 Insolvabilité clients -----	F.
617 Études et recherches	
618 Divers	
6181 Documentation générale	
6183 Documentation technique	
6185 Frais de colloques, séminaires, conférences	
619 Rabais, remises et ristournes obtenus sur services extérieurs	
62 AUTRES SERVICES EXTÉRIEURS	
621 Personnel extérieur à l'établissement	
6211 Personnel intérimaire	
6214 Personnel détaché ou prêté	
62141 Personnel détaché ou prêté à l'entreprise -----	F.
62142 Personnel prêté à l'établissement -----	C.P.
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 -----	F.
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 (pourboires, dons courants, ...)	
624 Transports de biens et transports collectifs du personnel	
6241 Transports sur achats	
6242 Transports sur ventes	
6243 Transports entre établissements ou chantiers	
6244 Transports administratifs	
6247 Transports collectifs du personnel	
6248 Divers	
625 Déplacements, missions et réceptions	
6251 Voyages et déplacements	
6255 Frais de déménagement	
6256 Missions	
6257 Réceptions	
626 Frais postaux et de télécommunications	
627 Services bancaires et assimilés	
6271 Frais sur titres (achat, vente, garde)	
6272 Commissions et frais sur émission d'emprunts	
6275 Frais sur effets	

- 6276 Location de coffres
- 6278 Autres frais et commissions sur prestations de services
- 628 Divers
 - 6281 Concours divers (cotisations)
 - 6282 Formation professionnelle continue ----- C.P.
 - 6284 Frais de recrutement de personnel
- 629 Rabais, remises et ristournes obtenus sur autres services extérieurs
- 63 IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS
 - 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
 - 633 Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes)
 - 6331 Versement de transport
 - 6332 Allocations 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
 - 635 Autres impôts, taxes et versements assimilés (administration des impôts)
 - 6351 Impôts directs (sauf impôt sur les bénéfiques)
 - 63511 Taxe professionnelle
 - 63512 Taxe foncière
 - 63513 Autres impôts locaux
 - 63514 Taxes sur les véhicules des sociétés
 - 6352 Taxes sur le chiffre d'affaires non récupérables¹
 - 6353 Impôts indirects
 - 6354 Droits d'enregistrement et de timbre
 - 63541 Droits de mutation
 - 6358 Autres droits
 - 637 Autres impôts, taxes et versements assimilés (autres organismes)
 - 6371 Contribution sociale de solidarité à la charge des sociétés
 - 6372 Taxes perçues par les organismes publics internationaux
 - 6374 Impôts et taxes exigibles à l'étranger
 - 6378 Taxes diverses
- 64 CHARGES DE PERSONNEL
 - 641 Rémunérations du personnel²
 - 6411 Salaires, appointements
 - 6412 Congés payés
 - 6413 Primes et gratifications
 - 6414 Indemnités et avantages divers
 - 6415 Supplément familial

¹ les établissements tiennent ce compte lorsqu'ils n'ont pu, exceptionnellement, enregistrer leurs charges TVA non récupérable comprise (par exemple en cas de régularisations difficilement rattachables à une charge déterminée)

² y compris gérance majoritaire et administrateurs de sociétés → F.

- 645 Charges de sécurité sociale et de prévoyance
 - 6451 Cotisations à l'U.R.S.S.A.F.
 - 6452 Cotisations aux mutuelles
 - 6453 Cotisations aux caisses de retraite
 - 6454 Cotisations aux A.S.S.E.D.I.C.
 - 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 Versements aux autres œuvres sociales
 - 6475 Médecine du travail, pharmacie
- 648 Autres charges de personnel
- 65 AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE
 - 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'auteur et de reproduction
 - 6518 Autres droits et valeurs similaires
 - 652 Contrôle d'Etat ----- C.P.
 - 653 Jetons de présence
 - 654 Pertes sur créances irrécouvrables
 - 6541 Créances de l'exercice
 - 6544 Créances des exercices antérieurs
 - 655 Quote - parts de résultat sur opérations faites en commun
 - 6551 Quote-part de bénéfice transférée (comptabilité du gérant)
 - 6555 Quote-part de perte supportée (comptabilité des associés non gérants)
 - 657 Charges spécifiques ¹ ----- C.P.
 - 658 Charges diverses de gestion courante
 - 6583 Charges de gestion courante provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs----- C.P.
- 66 CHARGES FINANCIÈRES
 - 661 Charges d'intérêts
 - 6611 Intérêts des emprunts et dettes
 - 66116 Des emprunts et dettes assimilées
 - 66117 Des dettes rattachées à des participations ----- F.
 - 6615 Intérêts des comptes courants et des dépôts créditeurs
 - 6616 Intérêts bancaires et sur opérations de financement (escompte,...)
 - 6617 Intérêts des obligations cautionnées
 - 6618 Intérêts des autres dettes
 - 66181 Des dettes commerciales
 - 66188 Des dettes diverses
 - 664 Pertes sur créances liées à des participations
 - 665 Escomptes accordés
 - 666 Pertes de change
 - 667 Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement
 - 668 Autres charges financières
 - 6683 Charges financières provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs ----- C.P.

¹ *Compte dont l'ouverture est soumise à l'autorisation préalable du bureau 5B de la DGCP.*

67 CHARGES EXCEPTIONNELLES

671 Charges exceptionnelles sur opérations de gestion

6711 Pénalités sur marchés (et débits payés sur achats et ventes)

6712 Pénalités, amendes fiscales et pénales

6713 Dons, libéralités

6714 Créances devenues irrécouvrables dans l'exercice

6715 Subventions accordées

6716 Déficit ou débits admis en décharge ou en remise gracieuse----- C.P.

6717 Rappel d'impôts (autres qu'impôts sur les bénéfices)

6718 Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion

67181 Intérêts sur débits admis en remise gracieuse----- C.P.

67183 Charges exceptionnelles provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs ---- C.P.

672 (Compte à la disposition des établissements pour enregistrer, en cours d'exercice, les charges sur exercices antérieurs)

675 Valeurs comptables des éléments d'actif cédés

6751 Immobilisations incorporelles

6752 Immobilisations corporelles

6756 Immobilisations financières

6758 Autres éléments d'actif¹

678 Autres charges exceptionnelles

6781 Malis provenant de clauses d'indexation

6782 Lots

6783 Malis provenant du rachat d'actions et obligations

67831 Malis provenant du rachat par l'entreprise d'actions et obligations émises par elle-même ----- F.

67832 Malis provenant du rachat par l'établissement d'actions et obligations émises par lui-même ----- C.P.

6788 Charges exceptionnelles diverses

68 DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET AUX PROVISIONS

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

6811 Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles

68111 Immobilisations incorporelles

68112 Immobilisations corporelles

6812 Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir

6815 Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation

6816 Dotations aux provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles

68161 Immobilisations incorporelles

68162 Immobilisations corporelles

6817 Dotations aux provisions pour dépréciation des actifs circulants²

68173 Stocks et en-cours

68174 Créances

686 Dotations aux amortissements et aux provisions - Charges financières

6861 Dotations aux amortissements des primes de remboursement des obligations

6865 Dotations aux provisions pour risques et charges financiers

6866 Dotations aux provisions pour dépréciation des éléments financiers

68662 Immobilisations financières

68665 Valeurs mobilières de placement

6868 Autres dotations

¹ *sauf stocks et valeurs mobilières de placement*

² *autres que valeurs mobilières de placement*

- 687 Dotations aux amortissements et aux provisions - Charges exceptionnelles
 - 6871 Dotations aux amortissements exceptionnels des immobilisations
 - 6872 Dotations aux provisions réglementées (immobilisations)
 - 68725 Amortissements dérogatoires
 - 6873 Dotations aux provisions réglementées (stocks)
 - 6874 Dotations aux autres provisions réglementées
 - 6875 Dotations aux provisions pour risques et charges exceptionnels
 - 6876 Dotations aux provisions pour dépréciation exceptionnelle

69 PARTICIPATION DES SALARIÉS – IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES ET ASSIMILÉS

- 691 Participation des salariés aux résultats
- 695 Impôts sur les bénéfices
 - 6951 Impôts dus en France
 - 6952 Contribution additionnelle à l'impôt sur les bénéfices
 - 6954 Impôts dus à l'étranger
- 697 Imposition forfaitaire annuelle des sociétés

CLASSE 7 - COMPTES DE PRODUITS

70 VENTES DE PRODUITS FABRIQUÉS, PRESTATIONS DE SERVICES, MARCHANDISES

- 701 Ventes de produits finis ¹
 - 7011 Produits finis (ou groupe) A
 - 7012 Produits finis (ou groupe) B
- 702 Ventes de produits intermédiaires ²
- 703 Ventes de produits résiduels
- 704 Travaux ³
 - 7041 Travaux de catégorie (ou activité) A
 - 7042 Travaux de catégorie (ou activité) B
- 705 Études ⁴
- 706 Prestations de services ⁵
- 707 Ventes de marchandises
 - 7071 Marchandise (ou groupe) A
 - 7072 Marchandise (ou groupe) B
- 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
 - 7086 Bonis sur reprises d'emballages consignés

¹ Ces comptes peuvent être subdivisés pour distinguer les ventes faites en France et à l'étranger.

² Les établissements pour lesquels la distinction des ventes de produits finis et de produits intermédiaires n'est pas significative peuvent regrouper les comptes 701 et 702 dans le numéro 701 dont l'intitulé devient « Ventes de produits finis et intermédiaires ».

³ Les établissements regroupent le cas échéant les comptes 704, 705 et 706 sous le numéro 706 dont l'intitulé devient « Travaux et prestations de services ».

⁴ idem

⁵ idem

- 7087 Bonifications obtenues des clients et primes sur ventes
- 7088 Autres produits d'activités annexes (cessions d'approvisionnements,...)
- 709 Rabais, remises et ristournes accordés par l'établissement
 - 7091 - sur ventes de produits finis
 - 7092 - sur ventes de produits intermédiaires
 - 7094 - sur travaux
 - 7095 - sur études
 - 7096 - sur prestations de services
 - 7097 - sur ventes de marchandises
 - 7098 - sur produits des activités annexes
- 71 PRODUCTION STOCKÉE (OU DÉSTOCKAGE)
 - 713 Variation des stocks (en-cours de production, produits)
 - 7133 Variation des en-cours de production de biens
 - 71331 Produits en cours
 - 71335 Travaux en cours
 - 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
- 72 PRODUCTION IMMOBILISÉE
 - 721 Immobilisations incorporelles
 - 722 Immobilisations corporelles
- 74 SUBVENTIONS D'EXPLOITATION
 - 741 Etat ----- C.P.
 - 744 Collectivités publiques et organismes internationaux ----- C.P.
 - 745 Fonds de concours ----- C.P.
 - 746 Dons et legs ----- C.P.
 - 748 Autres subventions d'exploitation ----- C.P.
- 75 AUTRES PRODUITS DE GESTION COURANTE
 - 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 professionnelles
 - 753 Jetons de présence et rémunérations d'administrateurs, gérants
 - 755 Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun
 - 7551 Quote-part de perte transférée (comptabilité du gérant)
 - 7555 Quote-part de bénéfice attribuée (comptabilité des associés non-gérants)
 - 757 Produits spécifiques ¹ ----- C.P.
 - 758 Produits divers de gestion courante
 - 7581 Frais de gestion sur ressources affectées----- C.P.
 - 7583 Produits de gestion courante provenant de l'annulation d'ordres de dépenses des exercices antérieurs ---- C.P.

¹ L'ouverture de ce compte est subordonnée à l'autorisation expresse du bureau 5B de la DGCP

76 PRODUITS FINANCIERS

- 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
 - 7626 Revenus des prêts
 - 7627 Revenus des créances immobilisées
- 763 Revenus des autres créances
 - 7631 Revenus des créances commerciales
 - 7638 Revenus des créances diverses
- 764 Revenus des valeurs mobilières de placement
- 765 Escomptes obtenus
- 766 Gains de change
- 767 Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement
- 768 Autres produits financiers
 - 7683 Produits financiers provenant de l'annulation d'ordres de dépenses des exercices antérieurs----- C.P.

77 PRODUITS EXCEPTIONNELS

- 771 Produits exceptionnels sur opérations de gestion
 - 7711 Débits et pénalités perçus sur achats et sur ventes
 - 7713 Libéralités reçues
 - 7714 Rentrées sur créances amorties
 - 7715 Condamnations pécuniaires prononcées par le juge des comptes----- C.P.
 - 7716 Recouvrements sur créances admises en non-valeur ----- C.P.
 - 7717 Dégrevements d'impôts (autres qu'impôts sur les bénéfices)
 - 7718 Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion
 - 77181 Intérêts issus d'arrêtés de débet----- C.P.
 - 77183 Produits exceptionnels provenant de l'annulation d'ordres de dépenses des exercices antérieurs----- C.P.
- 772 (Compte à la disposition des établissements pour enregistrer, en cours d'exercice, les produits sur exercices antérieurs)
- 775 Produits des cessions d'éléments d'actif
 - 7751 Immobilisations incorporelles
 - 7752 Immobilisations corporelles
 - 7756 Immobilisations financières
 - 7758 Autres éléments d'actif ¹
- 776 Produits issus de la neutralisation des amortissements----- C.P.
- 777 Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice
- 778 Autres produits exceptionnels
 - 7781 Bonis provenant de clauses d'indexation
 - 7782 Lots
 - 7783 Bonis provenant du rachat d'actions et d'obligations
 - 77831 Bonis provenant du rachat par l'entreprise d'actions et d'obligations émises par elle-même ----- F.
 - 77832 Bonis provenant du rachat par l'établissement d'actions et d'obligations émises par lui-même----- C.P.
 - 7788 Produits exceptionnels divers

¹ *sauf stocks et valeurs mobilières de placement*

78 REPRISES SUR AMORTISSEMENTS ET PROVISIONS

- 781 Reprises sur amortissements et provisions (à inscrire dans les produits d'exploitation)
 - 7811 Reprises sur amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles
 - 78111 Immobilisations incorporelles
 - 78112 Immobilisations corporelles
 - 7815 Reprises sur provisions pour risques et charges d'exploitation
 - 7816 Reprises sur provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles
 - 78161 Immobilisations incorporelles
 - 78162 Immobilisations corporelles
 - 7817 Reprises sur provisions pour dépréciation des actifs circulants
 - 78173 Stocks et en-cours
 - 78174 Créances
- 786 Reprises sur provisions pour risques (à inscrire dans les produits financiers)
 - 7865 Reprises sur provisions pour risques et charges financiers
 - 7866 Reprises sur provisions pour dépréciation des éléments financiers
 - 78662 Immobilisations financières
 - 78665 Valeurs mobilières de placement
- 787 Reprises sur provisions (à inscrire dans les produits exceptionnels)
 - 7872 Reprises sur provisions réglementées (immobilisations)
 - 78725 Amortissements dérogatoires
 - 78726 Provision spéciale de réévaluation
 - 78727 Plus-values réinvesties
 - 7873 Reprises sur provisions réglementées (stocks)
 - 7874 Reprises sur autres provisions réglementées
 - 7875 Reprises sur provisions pour risques et charges exceptionnels
 - 7876 Reprises sur provisions pour dépréciation exceptionnelle

79 TRANSFERTS DE CHARGES ¹

- 791 Transferts de charges d'exploitation
- 796 Transferts de charges financières
- 797 Transferts de charges exceptionnelles

CLASSE 8 - COMPTES SPÉCIAUX

80 ENGAGEMENTS ²

- 801 Engagements donnés par l'établissement
 - 8011 Avals, cautions, garanties
 - 8014 Effets circulant sous l'endos de l'établissement
 - 8016 Redevances crédit-bail restant à courir
 - 80161 Crédit-bail mobilier
 - 80165 Crédit-bail immobilier
 - 8018 Autres engagements donnés
- 802 Engagements reçus par l'établissement
 - 8021 Avals, cautions, garanties
 - 8024 Créances escomptées non échues

¹ autres que les transferts de charges aux comptes d'immobilisations couverts par le compte 72 « Production immobilisée »

² les établissements peuvent également regrouper les engagements dans un livre comptable dont la tenue est adaptée à leurs besoins

8026 Engagements reçus pour utilisation en crédit-bail	
80261 Crédit-bail mobilier	
80265 Crédit-bail immobilier	
8028 Autres engagements reçus	
803 à 807 Comptabilité de programmes-----	C.P.
803 Autorisations de programmes (A.P.)	
804 Engagements juridiques	
805 Crédits de paiement (C.P.)	
806 Engagement comptable annuel	
807 Mandatement	
809 Contrepartie des engagements	
8091 Contrepartie 801	
8092 Contrepartie 802	
86 VALEURS INACTIVES	
861 Comptes de position : titres et valeurs en portefeuille ¹	
862 Comptes de position : titres et valeurs chez les correspondants ²	
863 Comptes de prise en charge	
8631 Établissement	
8632, etc	
8635 Tiers ³	
88 RÉSULTAT EN INSTANCE D' AFFECTATION	
89 BILAN	
890 Bilan d' ouverture	
891 Bilan de clôture	

¹ *Désignation de la nature des titres et valeurs*

² *Désignation des correspondants*

³ *Désignation des tiers créanciers*

CHAPITRE 4

LA COMPTABILITÉ GÉNÉRALE : COMMENTAIRES DES COMPTES

1. CLASSIFICATION DES OPÉRATIONS

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

1.1. OPÉRATIONS GÉNÉRANT DES FLUX FINANCIERS

Ces opérations sont des opérations comptables qui retracent les flux financiers et qui mettent l'établissement en rapport avec des tiers. Il s'agit :

☞ Des opérations budgétaires :

Ces opérations donnent naissance à l'élaboration d'ordres de dépenses ou d'ordres de recettes, établis à l'encontre ou au bénéfice d'un tiers, et s'inscrivent dans le cadre de l'exécution de l'état prévisionnel des recettes et des dépenses. Elles font jouer un compte budgétaire et un compte de tiers (à l'exception des comptes 48 et 49).

☞ Des opérations de trésorerie :

Ces opérations qui font, en principe, jouer un ou des comptes de tiers ou financiers entre eux (à l'exception notamment des comptes 48, 49 et 59). Aucun ordre de dépense ou ordre de recette n'est émis à cette occasion puisqu'il s'agit du dénouement en trésorerie des écritures décrites au paragraphe précédent.

1.2. OPÉRATIONS NE GÉNÉRANT PAS DE FLUX FINANCIERS

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

☞ Opérations budgétaires d'ordre ¹ :

Ces opérations sont réalisées à l'initiative de l'ordonnateur. Elles ont été autorisées et prévues à l'état prévisionnel des recettes et des dépenses et font l'objet d'ordres de dépenses et d'ordres de recettes. Elles sont enregistrées en comptabilité générale et dans celle de l'ordonnateur (exemple : dotations aux amortissements).

☞ Opérations non budgétaires d'ordre :

Elles sont constatées dans la comptabilité générale mais ne font pas l'objet d'ordres de dépenses ni d'ordres de recettes. Elles ne sont pas inscrites à l'état prévisionnel des recettes et des dépenses.

Il peut s'agir d'opérations internes d'ordre non budgétaire, initiées par l'ordonnateur et visées pour acceptation et comptabilisation par l'agent comptable ; il peut également s'agir d'opérations internes d'ordre comptable, relevant des seules mises à jour, régularisations et écritures pour solde de tout compte, passées par l'agent comptable sous sa seule responsabilité (exemple : apurement des comptes 139 et 131).

¹ Le terme budgétaire s'entend au sens générique, c'est à dire des opérations prévues et autorisées par le document prévisionnel baptisé dans les EPIC « Etat prévisionnel des recettes et des dépenses ».

2. DÉFINITION DES ACTIFS ET DES PASSIFS

2.1. ACTIFS

Tout élément du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'établissement est considéré comme un élément d'actif.

Les éléments d'actif destinés à servir de façon durable à l'activité de l'établissement constituent l'actif immobilisé. Ceux qui en raison de leur destination ou de leur nature n'ont pas cette vocation constituent l'actif circulant.

2.2. PASSIFS

Tout élément du patrimoine ayant une valeur économique négative pour l'établissement est considéré comme un élément du passif. L'ensemble de ces éléments est dénommé passif externe.

CLASSE 1 - COMPTES DE CAPITAUX

Les comptes de la classe 1 regroupent les comptes de capitaux propres, les provisions pour risques et charges, les dettes rattachées à des participations, les emprunts et dettes assimilées et le compte de liaison (compte 18).

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

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

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

Au sein des capitaux propres, la situation nette est établie après affectation du résultat de l'exercice. Elle exclut les subventions d'investissement et les provisions réglementées.

COMPTE 10 – CAPITAL ET RÉSERVES

La nomenclature comptable a subi, en raison de la situation juridique particulière des établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial, un certain nombre d'aménagements dont l'un des plus marquants est l'absence du compte 101 "*Capital*" auquel ont été substitués d'autres comptes retraçant l'origine des biens remis à l'établissement.

Le compte 10 présente les subdivisions suivantes :

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

COMPTE 102 – BIENS MIS À DISPOSITION DES ÉTABLISSEMENTS

Ce compte retrace les moyens généraux, en nature, remis en *dotacion* à l'établissement, au sens de l'article R81 alinéa 5 du code du domaine de l'Etat, par l'Etat ou par des organismes autres que l'Etat, pour l'accomplissement de sa mission. Ce compte enregistre également les biens meubles « affectés », c'est-à-dire destinés à un usage déterminé.

Il s'agit notamment des biens immobiliers et mobiliers du domaine privé de l'Etat.

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

Le compte 102 est subdivisé comme suit :

1021 Dotacion

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

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

1022 Complément de dotacion (Etat)

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

10222 Biens remis en dotacion et dont la charge de renouvellement incombe à l'établissement

1023 Complément de dotacion (organismes autres que l'Etat)

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

10232 Biens remis en dotacion et dont la charge de renouvellement incombe à l'établissement

Compte 1021 – Dotacion

Ce compte retrace la valeur des immeubles et terrains du domaine privé de l'Etat remis à l'établissement à titre de dotacion initiale, constituant ainsi une mise à disposition gratuite, sans transfert de propriété.

Technique comptable

Hypothèse où la charge de renouvellement du bien n'incombe pas à l'établissement

Attribution de biens au profit de l'établissement sous forme de dotacion

- Débit compte de classe 2 intéressé
- Crédit 10211 Dotacion. Biens remis en dotacion et dont la charge de renouvellement n'incombe pas à l'établissement

Neutralisation des amortissements, si la charge de renouvellement du bien remis en dotacion n'incombe pas à l'établissement

- Débit 10211 Dotacion. Biens remis en dotacion et dont la charge de renouvellement n'incombe pas à l'établissement
- Crédit 776 Produits issus de la neutralisation des amortissements

Compte 1022 – Complément de dotacion (Etat)

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

Technique comptable

Hypothèse où la charge de renouvellement du bien n'incombe pas à l'établissement

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

- Débit compte de classe 2 intéressé
- Crédit 10221 Complément de dotation. Biens dont la charge de renouvellement n'incombe pas à l'établissement

Neutralisation des amortissements, si la charge de renouvellement du bien remis en dotation n'incombe pas à l'établissement

- Débit 10221 Complément de dotation. Biens dont la charge de renouvellement n'incombe pas à l'établissement
- Crédit 776 Produits issus de la neutralisation des amortissements

Compte 1023 – Complément de dotation – Organismes autres que l'Etat

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

Technique comptable

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

- Débit compte de classe 2 intéressé
- Crédit 10231 Complément de dotation. Biens remis en dotation et dont la charge de renouvellement n'incombe pas à l'établissement.

Neutralisation des amortissements, si la charge de renouvellement du bien remis en dotation n'incombe pas à l'établissement

- Débit 10231 Complément de dotation. Biens remis en dotation et dont la charge de renouvellement n'incombe pas à l'établissement
- Crédit 776 Produits issus de la neutralisation des amortissements

COMPTE 103 - BIENS REMIS EN PLEINE PROPRIÉTÉ AUX ÉTABLISSEMENTS

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

Le compte 103 est subdivisé comme suit :

1031 Fonds propres

1032 Autres compléments de dotation - Etat

1033 Autres compléments de dotation – Organismes autres que l'Etat

1035 Dons et legs en capital

Compte 1031 - Fonds propres

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

Technique comptable

Versements des fonds par caisse ou banque ou remise de valeurs mobilières de placement

- Débit classe 5
- Crédit 1031 Fonds propres

Compte 1032 - Autres compléments de dotation – Etat

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

Technique comptable

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

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

Puis,

- Débit classe 5
- Crédit 4411 Subventions d'investissement

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

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

Puis,

- Débit 443
- Crédit classe 5

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

Compte 1033 – Autres compléments de dotations - Organismes autres que l'Etat

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

Technique comptable

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

- Débit 4411 Subventions d'investissement
- Crédit 1033 Autres compléments de dotation. Organismes autres que l'Etat

Puis,

- Débit classe 5
- Crédit 4411

Pour le montant des sommes à reverser

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

Puis,

- Débit 443
- Crédit classe 5

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

Compte 1035 - Dons et legs en capital

Aux termes de l'article L15 du code du domaine de l'Etat, les établissements publics de l'Etat autres que les hospices et hôpitaux acceptent et refusent sans autorisation de l'administration supérieure les dons et legs qui leur sont faits sans charge, condition ni affectation immobilière.

En conséquence, sont inscrits à ce compte les dons et legs en nature ainsi que les dons et legs en espèces affectés à des opérations d'investissement ou à employer en achats de valeurs.

Technique comptable

Dons et legs en nature

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

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

- Débit classe 5
- Crédit 1035 Dons et legs en capital

COMPTE 105 – ÉCARTS DE RÉÉVALUATION

L'écart de réévaluation est la contrepartie au bilan de corrections en hausse de la valeur comptable antérieure d'éléments de l'actif ou de corrections en baisse de la valeur comptable antérieure d'éléments du passif.

Le compte 105 enregistre les écarts constatés à l'occasion d'opérations de réévaluation. Son ouverture est soumise à l'autorisation expresse et préalable du bureau 5B de la DGCP.

Le compte 105 présente les subdivisions suivantes :

- 1051 Réserve spéciale de réévaluation
- 1052 Écart de réévaluation libre
- 1053 Réserve de réévaluation

Compte 1051 - Réserve spéciale de réévaluation (loi n°59-1472 du 28 décembre 1959)

Ce compte a été crédité lors de la réévaluation légale des bilans du 28 décembre 1959 par le débit des comptes de la classe 2 de la plus-value résultant de la réévaluation des immobilisations et non incorporée au capital.

Il est débité au fur et à mesure de la sortie des biens réévalués de l'actif, par une reprise du montant de la réserve correspondant à chaque bien cédé ou détruit au compte 7888 " Produits exceptionnels divers ". Cette opération est sans incidence fiscale, la plus-value réelle pouvant en résulter étant exonérée de l'impôt sur les sociétés.

Compte 1052 - Écarts de réévaluation libre

C'est la valeur nette comptable qui est réévaluée pour la porter à la valeur actuelle.

L'Art. 350-1 du plan comptable général autorise, de manière limitative, les ajustements de valeur portant sur certains postes d'actif, à savoir les immobilisations corporelles et les immobilisations financières. Ainsi, sont exclues de la réévaluation, les immobilisations incorporelles, les stocks et les valeurs mobilières de placement.

En outre, la réévaluation doit porter sur l'ensemble des immobilisations corporelles et financières. Toutefois, si la réalité le confirme, rien n'interdit à l'établissement de ne réévaluer que certains postes en indiquant que, pour les autres, la valeur comptable correspond à la valeur actuelle.

La plus-value résultant de la réévaluation ne peut pas être enregistrée dans le compte de résultat ; elle est enregistrée dans les comptes de capitaux propres à la subdivision 1052.

Technique comptable

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

- Débit classe 2
- Crédit 1052 Écarts de réévaluation libre

Constatation de la sortie du bien du patrimoine, pour la fraction de la valeur réévaluée non encore amortie

- Débit 1052 Écarts de réévaluation libre
- Crédit classe 2

Compte 1053 - Réserve de réévaluation (art. 61 de la loi 76-1232 du 29 décembre 1976)

Il a été crédité conformément aux dispositions du II de l'art. 61 susvisé directement de la plus-value de réévaluation des immobilisations non amortissables.

Il est débité soit par crédit direct du compte de provision pour dépréciation, soit par crédit du compte 7888 " Produits exceptionnels divers " en cas de cession (Instruction DGI n°165 du 27 septembre 1978-4-A-14-78).

COMPTE 106 – RÉSERVES

Les réserves à inscrire au compte 106 sont les résultats excédentaires affectés durablement à l'établissement jusqu'à décision contraire du conseil d'administration. Ce compte est crédité, lors de l'affectation des bénéfices, des montants destinés :

- aux réserves réglementées ;
- aux autres réserves, telles que réserves de propre assureur.

Le compte 106 est subdivisé comme suit :

- 1061 Réserve légale
 - 10612 Plus-values nettes à long terme
- 1064 Réserves réglementées
 - 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 1064 - Réserves réglementées

Compte 10643 - Réserves consécutives à l'octroi de subventions d'investissement

Ce compte est utilisé dans le cas où le contrat de subvention prévoit :

- la constitution par l'établissement subventionné d'une réserve dont le montant est lié à celui de la subvention d'investissement ;
- le maintien de ladite réserve au passif du bilan pendant une période déterminée.

Compte 1068 - Autres réserves

Compte 10681 - Réserve de propre assureur

La réserve de propre assureur vise à couvrir la part de risque non couverte par les assurances, lorsque ce risque est éventuel.

Technique comptable

Lors de l'affectation des résultats, par le conseil d'administration

- Débit 12 Résultat
- Crédit 10681 Réserve de propre assureur

Lorsque le risque est probable, la part de risque non couverte par l'assurance est portée en provision au compte 1518 (voir commentaire de ce compte).

Compte 10682 - Réserves facultatives

Ce compte enregistre les résultats du compte de résultat prévisionnel conservés par l'établissement, après décision prise par le conseil d'administration sur l'affectation des résultats au début de l'exercice suivant. Son solde présente le montant cumulé de ces résultats.

Compte 107 - Écart d'équivalence

Ce compte enregistre l'écart constaté lorsque la valeur globale des titres évalués par équivalence est supérieure à leur prix d'acquisition.

COMPTE 11 – REPORT À NOUVEAU

Le report à nouveau est le résultat ou la partie du résultat dont l'affectation a été ajournée par le conseil d'administration qui a statué sur les comptes de l'exercice précédent¹.

Il peut être excédentaire ou déficitaire.

Le compte 11 est subdivisé comme suit :

110 Report à nouveau (solde créditeur)

119 Report à nouveau (solde débiteur)

Technique comptable

Si le résultat de l'exercice est un bénéfice

- Débit 120 Résultat de l'exercice. Bénéfice
- Crédit 110 Report à nouveau. Solde créditeur

Si le résultat de l'exercice est une perte

- Débit 119 Report à nouveau. Solde débiteur
- Crédit 129 Résultat de l'exercice. Perte

COMPTE 12 – RÉSULTAT DE L'EXERCICE

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

1. En comptabilité générale, le résultat se rapporte à une période dénommée exercice.
2. Le résultat de l'exercice est théoriquement égal tant à la différence entre les produits et les charges qu'à la variation des capitaux propres entre le début et la fin de cet exercice².

Les produits et les charges de l'exercice sont classés au compte de résultat de manière à faire apparaître les différents niveaux de résultat.

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

3. Les produits comprennent les sommes ou valeurs reçues ou à recevoir :
 - soit en contrepartie de la fourniture par l'établissement de biens, travaux, services ainsi que des avantages qu'il a consentis ;
 - soit en vertu d'une obligation légale existant à la charge d'un tiers ;
 - soit exceptionnellement, sans contrepartie.

¹ Notamment dans l'hypothèse où le solde des comptes de réserves est inférieur au déficit de l'exercice précédent.

² La variation dont il s'agit est la variation brute diminuée des apports nouveaux.

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

- la production stockée ou déstockée au cours de l'exercice¹ ;
- la production immobilisée ;
- les reprises sur amortissements et provisions ;
- le prix de cession des éléments d'actif cédés ;
- les transferts de charges.

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

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

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

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

5. Pour calculer le résultat par différence entre les produits et les charges de l'exercice, sont rattachés à l'exercice :

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

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

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

Le compte 12 est subdivisé comme suit :

120 Résultat de l'exercice (bénéfice)

129 Résultat de l'exercice (perte)

Technique comptable

En fin d'exercice N, détermination du résultat

Les comptes de charges et de produits du compte de résultat prévisionnel sont, en fin d'exercice, virés à la subdivision intéressée du compte 12 :

- si le résultat est excédentaire, au compte 120
- si le résultat est déficitaire, au compte 129

Exercice N+1, affectation du résultat

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

¹ Différence positive ou négative entre la production stockée à la fin et au début de l'exercice

Les établissements ont la faculté d'utiliser les comptes 121 à 128, à leur convenance, pour dégager par exemple des soldes intermédiaires de gestion.

COMPTE 13 – SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT

DÉFINITION

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

Seront inscrites au compte 13, les subventions d'investissement *renouvelables*, par opposition aux compléments de dotation inscrits aux comptes 1022 et 1023.

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

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

Les comptes 131 (ou 138) et 139 sont destinés à la fois à faire apparaître au bilan le montant des subventions décrites ci-dessus jusqu'à ce qu'elles aient rempli leur objet et à permettre à l'établissement d'échelonner sur plusieurs exercices la constatation de la recette exceptionnelle de fonctionnement provenant de ces subventions.

MODALITÉS DE REPRISE

Lorsque les immobilisations sont amortissables, la reprise de la subvention d'investissement au compte de résultat prévisionnel a pour effet de neutraliser le montant de la dotation aux comptes d'amortissement au niveau des résultats de l'exercice [donc de financer sans ressource budgétaire supplémentaire la dotation aux comptes d'amortissement] ¹.

Ce dispositif est décrit au chapitre 5 – Les opérations de fin d'exercice, du présent tome.

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

Lorsque l'immobilisation est non amortissable, la reprise de la subvention d'investissement est étalée sur le nombre d'années pendant lequel l'immobilisation est inaliénable aux termes du contrat. A défaut de clause d'inaliénabilité, le montant de la reprise de chaque exercice est égal au dixième du montant de la subvention.

Il convient de préciser que l'inscription à la subdivision intéressée du compte 13 se fait dès réception par l'agent comptable de la *notification* de la subvention par la partie versante et non lors de l'encaissement.

Le compte 13 est subdivisé comme suit :

- 131 Subventions d'équipement
 - 1311 Etat
 - 1312 Régions
 - 1313 Départements

¹ Lorsque l'établissement pratique l'amortissement neutralisé, la reprise de la subvention d'investissement au compte de résultat est différée jusqu'à la constatation de la sortie à l'actif du bilan de l'immobilisation (ou de la fraction d'immobilisation) acquise ou créée à l'aide de la subvention d'investissement.

- 1314 Communes
- 1315 Collectivités publiques
- 1316 Entreprises publiques
- 1317 Entreprises et organismes privés
- 1318 Autres
- 138 Autres subventions d'investissement (même ventilation que celle du compte 131)
- 139 Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat
 - 1391 Subventions d'équipement
 - 13911 Etat
 - 13912 Régions
 - 13913 Départements
 - 13914 Communes
 - 13915 Collectivités publiques
 - 13916 Entreprise publiques
 - 13917 Entreprise et organismes privés
 - 13918 Autres
 - 1398 Autres subventions d'investissement (même ventilation que celle du compte 1391)

Technique comptable

Comptabilisation de la subvention

Subvention en nature

- Débit classe 2
- Crédit 131 Subvention d'équipement, ou
- Crédit 138 Autres subventions d'investissement

Subvention en espèces

- Débit subdivision intéressée du compte 441 Etat. Subvention à recevoir
- Crédit 131 ou 138

Puis,

- Débit classe 5
- Crédit subdivision intéressée du compte 441 Etat. Subvention à recevoir

Amortissement de la subvention

- Débit 139 Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat
 - Crédit 777 Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice
- d'une somme égale, en principe, au montant de la dotation aux comptes d'amortissement des immobilisations (ou fractions d'immobilisations) amortissables acquises ou créées au moyen de la subvention ;
 - d'une somme déterminée en fonction du nombre d'années pendant lesquelles les immobilisations non amortissables ou créées au moyen de la subvention sont inaliénables aux termes du contrat ou, à défaut de clause d'inaliénabilité dans le contrat, d'une somme égale au dixième du montant de la subvention.

COMPTE 14 – PROVISIONS RÉGLEMENTÉES

Les provisions réglementées sont des provisions qui ne correspondent pas à l'objet normal d'une provision. Elles sont comptabilisées en application de dispositions légales.

Les provisions réglementées font l'objet d'un développement particulier au chapitre 5-Les opérations de fin d'exercice du présent tome.

Le compte 14 est subdivisé comme suit :

- 142 Provisions réglementées relatives aux immobilisations
 - 1423 Provisions pour reconstitution des gisements miniers et pétroliers
- 143 Provisions réglementées relatives aux stocks
 - 1431 Hausse des prix
- 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

COMPTE 142 - PROVISIONS RÉGLEMENTÉES RELATIVES AUX IMMOBILISATIONS

Compte 1423 - Provisions pour reconstitution des gisements miniers et pétroliers

Elles sont autorisées spécialement pour certaines professions : Art.39 ter CGI.

Technique comptable

Constitution de la provision

- Débit 687 Dotations aux amortissements et aux provisions. Charges exceptionnelles
- Crédit 1423 Provisions pour reconstitution des gisements miniers et pétroliers

Reprise de la provision

- Débit 1423 Provisions pour reconstitution des gisements miniers et pétroliers
- Crédit 787 Reprises sur provisions (à inscrire dans les produits exceptionnels)

COMPTE 143 - PROVISIONS RÉGLEMENTÉES RELATIVES AUX STOCKS

En matière de stocks, l'Art. 39-1-5° CGI a prévu la possibilité de constituer des provisions destinées au renouvellement de stocks : provisions pour hausse des prix.

Compte 1431 - Provision pour hausse des prix

Elle a été instituée afin de permettre aux établissements de déduire temporairement des bases de l'impôt, une fraction des bénéfices investis dans la reconstitution des stocks en cas de hausse des prix importante.

Lorsque pour une matière ou un produit donné, il est constaté au cours d'une période ne pouvant excéder deux exercices successifs, une hausse des prix supérieur à 10%, l'établissement est fondé à pratiquer une provision correspondant à la fraction de cette hausse supérieure à 10%.

Technique comptable

Constitution de la provision

- Débit 6873 Dotations aux provisions réglementées (stocks)
- Crédit 1431 Provision pour hausse des prix

Reprise de la provision

- Débit 1431 Provisions pour hausse des prix
- Crédit 7873 Reprises sur provisions réglementées (stocks)

COMPTE 144 - PROVISIONS RELATIVES AUX AUTRES ÉLÉMENTS DE L'ACTIF

C'est le cas par exemple de la provision pour risques afférents aux crédits à moyen terme résultant d'opérations faites à l'étranger.

Les établissements qui consentent des crédits dont la durée est comprise entre deux ou cinq ans, pour le règlement des ventes ou des travaux qu'ils effectuent à l'étranger, peuvent constituer une provision destinée à faire face, globalement au risque de non - recouvrement de ces crédits à hauteur de 10% des crédits figurant au bilan.

COMPTE 145 - AMORTISSEMENTS DÉROGATOIRES

L'article 322-2 du plan comptable général définit les amortissements dérogatoires comme les amortissements ou la fraction d'amortissements ne correspondant pas à l'objet normal d'un amortissement pour dépréciation et comptabilisés en application de textes spécifiques.

Les amortissements dérogatoires font l'objet d'un développement particulier au chapitre 5 du présent tome.

COMPTE 146 - PROVISION SPÉCIALE DE RÉÉVALUATION

Les immobilisations sont inscrites au bilan pour leur " coût d'entrée " ou " valeur d'origine " et, ensuite, seules leurs dépréciations sont constatées (méthode des coûts historiques).

Une réévaluation consiste à actualiser (et donc à augmenter) la valeur comptable des éléments d'actif de l'établissement.

Le dernier régime légal de révision des bilans a été institué par les lois n°76-1232 du 29 décembre 1962 et n°77-1467 du 30 décembre 1977. Elles ont permis une réévaluation des éléments d'actif à leur valeur d'utilité au 31 décembre 1976.

En conséquence, cette provision n'est pas utilisée et toute nouvelle réévaluation serait subordonnée à la parution d'une loi.

COMPTE 15 – PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES

L'article 311-3 du plan comptable général dispose que « *le résultat tient compte des risques et des pertes qui ont pris naissance au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur même s'ils sont connus entre la date de clôture de l'exercice et celle de l'établissement des comptes annuels* ».

Évaluées à l'arrêté des comptes, les provisions sont destinées à couvrir des risques et des charges nettement précisés quant à leur objet, dont la réalisation est incertaine, mais que des événements survenus ou en cours rendent probables.

Les provisions pour risques et charges font l'objet d'un développement particulier au chapitre 5 du présent tome.

Le compte 15 est subdivisé comme suit :

- 151 Provisions pour risques
- 153 Provisions pour pensions et obligations similaires
- 155 Provisions pour impôts
- 156 Provisions pour renouvellement des immobilisations (établissement concessionnaire)
- 157 Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices

158 Autres provisions pour charges

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.

Le compte 151 est subdivisé comme suit :

- 1511 Provisions pour litiges
- 1512 Provisions pour garanties données aux clients
- 1513 Provisions pour pertes sur marchés à terme
- 1514 Provisions pour amendes et pénalités
- 1515 Provisions pour pertes de change
- 1518 Autres provisions pour risques

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, le bulletin CNCC (n°21, mars 1976 et n°85, mars 1992) considère qu'une provision pour litige (en cours) doit être constituée en raison d'un risque de condamnation et du fait que d'un contentieux fiscal n'est pas différent d'autres litiges.

Lorsque la charge est probable, une provision doit être constituée dès la naissance d'un risque même avant tout jugement et être maintenue (en l'ajustant si nécessaire) tant que le jugement n'est pas définitif.

Par jugement définitif, il faut entendre :

- dans 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 ;
- dans une juridiction administrative : décision du tribunal administrative sans appel ou arrêt de la cour administrative d'appel sans recours en cassation ou arrêt du conseil d'Etat.

Compte 1512 - Provisions pour garanties données aux clients

Il y a lieu de comptabiliser *dans l'exercice où les biens et services ont été vendus* ou les travaux exécutés *et la garantie donnée*, la charge prévisible correspondant à ces ventes avec garantie (qui constitue un élément de leur coût de revient), dans la mesure où elle présente un caractère significatif.

Compte 1513 - Provisions pour pertes sur marchés à terme

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, l'achat à terme de matières premières ne doit pas être comptabilisé au bilan ;
- 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, le bulletin CNCC (n°110, juin 1998) admet la constitution d'une provision pour pertes sur marchés à terme 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). Le bulletin CNCC précité précise que 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

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'Etat 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 (voir commentaires de ces comptes).

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 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 1518 - Autres provisions pour risques

Provisions constituées au titre d'indemnités de licenciement

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.

Si un plan de licenciement a été annoncé par la direction de l'établissement avant la clôture de l'exercice, la constitution d'une provision pour indemnités de licenciement est enregistrée.

Provisions pour risques sur contrats à long terme

Définition et comptabilisation des contrats à long terme

Le contrat à long terme est un contrat portant sur la réalisation d'un bien, d'un service ou d'un ensemble de biens ou services dont l'exécution s'étend sur plusieurs exercices.

Les contrats à long terme sont comptabilisés selon les dispositions de l'article 380-1/VI du plan comptable général, c'est à dire soit selon la méthode à l'achèvement, soit selon la méthode à l'avancement.

Constitution des provisions pour risques sur contrat à long terme

Pour les contrats à long terme, que l'établissement applique la méthode à l'achèvement ou la méthode à l'avancement, obligation est faite à l'établissement de constituer une provision si une perte est à prévoir. Ainsi, la perte globale probable est provisionnée dès qu'elle est connue, sous déduction des pertes éventuellement déjà constatées.

COMPTE 153 - PROVISIONS POUR PENSIONS ET OBLIGATIONS SIMILAIRES

Il résulte de l'article 335-1 plan comptable général que 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 par le plan comptable général.

Le comité d'urgence du conseil national de la comptabilité dans un avis n°00-A du 6 juillet 2000 considère que l'entité qui n'a pas comptabilisé de provisions pour engagements de retraites n'aurait pas d'autres choix que de :

- maintenir sa situation inchangée (en donnant les informations appropriées dans l'annexe) ou
- provisionner l'intégralité de ses engagements et comptabiliser cette modification comme un changement de méthode comptable.

COMPTE 155 - PROVISIONS POUR IMPÔTS

Elles enregistrent la charge probable d'impôt rattachable à l'exercice mais différée dans le temps et dont la prise en compte définitive dépend des résultats futurs.

Il peut y avoir nécessité de provisionner par exemple lorsque, à la clôture de l'exercice, la vérification n'est pas terminée et que la perte probable qui en résultera ne peut être chiffrée avec une précision suffisante.

COMPTE 156 – PROVISIONS POUR RENOUVELLEMENT DES IMMOBILISATIONS (ÉTABLISSEMENT CONCESSIONNAIRE)

Ce compte enregistre les provisions pour renouvellement des immobilisations constituées par les concessionnaires de service public.

Se reporter aux commentaires du compte 22.

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 (frais de grosses réparations, par exemple) et qui, en conséquence, ne sauraient être supportées par le seul exercice au cours duquel elles sont engagées.

Le compte 157 est subdivisé comme suit :

1572 Provisions pour grosses réparations

Compte 1572 - Provisions pour grosses réparations

Pour être traitée comme provision pour grosse réparation, la provision correspondante doit être destinée à couvrir de charges importantes qui ne présentent pas un caractère annuel et ne peuvent être assimilées à des frais courants d'entretien et de réparation. En outre, elle doit faire l'objet, dès l'acquisition du bien par l'établissement, d'une programmation en fonction de la durée de vie de ce bien compte tenu des grosses réparations envisagées.

A cet égard, un plan pluriannuel des grosses réparations peut être mis en place par l'établissement.

Exemples : réfection de toiture, grosses réparations à effectuer sur des navires, travaux d'entretien à assurer périodiquement.

Technique comptable

Constitution de la provision

- Débit 6815 Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation
- Crédit 1572 Provisions pour grosses réparations

Reprise de la provision, lorsque la charge de grosse réparation est constatée

- Débit 1572 Provisions pour grosses réparations
- Crédit 7815 Reprises sur provisions pour risques et charges d'exploitation

COMPTE 158 - AUTRES PROVISIONS POUR CHARGES

Le compte 158 est subdivisé comme suit :

1582 Provisions pour charges sociales et fiscales sur congés à payer

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

L'indemnité de congés payés a le caractère d'un salaire, elle supporte par conséquent les mêmes charges sociales et fiscales que les salaires.

Lorsque l'établissement ne peut estimer les charges sociales et fiscales en détail, il constitue une provision.

Technique comptable

En fin d'exercice, constitution de la provision

- Débit 6815 Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation
- Crédit 1582 Provisions pour charges sociales et fiscales sur congés à payer

Exercice N+1, reprise de la provision lors du paiement des charges sociales et fiscales sur les comptes de charges par nature

- Débit 1582 Provisions pour charges sociales et fiscales sur congés à payer
- Crédit 7815 Reprises sur provisions pour risques et charges d'exploitation

COMPTE 16 – EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILÉES

Le compte 16 enregistre d'une part les emprunts, d'autre part les dettes financières assimilées à des emprunts (dépôts et cautionnements reçus, avances de l'Etat et des autres collectivités publiques).

Les comptes 161 à 168 peuvent être subdivisés pour identifier :

- les emprunts et dettes assimilées contractés en France et à l'étranger, en monnaie nationale ou en devises ;

- la partie des emprunts et dettes assimilées dont les échéances sont à long terme, à moyen terme ou à court terme.

Les intérêts courus sur emprunts et dettes sont regroupés dans une subdivision du compte 168.

Les emprunts obligataires dont le remboursement est assorti de primes sont comptabilisés au crédit des comptes 161 ou 163 pour leur valeur totale, primes de remboursement incluses. La contrepartie de ces primes est enregistrée au débit du compte 169 “ Primes de remboursement des obligations ”.

La dotation de l'exercice est inscrite par le débit du compte 6861 “ Dotations aux amortissements des primes de remboursement des obligations ” au crédit du compte 169.

Les concours bancaires courants ne sont pas inscrits au compte 164 “ Emprunts auprès des établissements de crédit ”. Ils sont enregistrés dans un compte spécifique : 519 “ Concours bancaires courants ”.

Les emprunts auprès de ces établissements, à deux ans au plus à l'origine et à plus de deux ans à l'origine, sont distingués dans l'état des échéances des créances et des dettes à la clôture de l'exercice.

Le compte 16 est subdivisé comme suit :

- 163 Autres emprunts obligataires
- 164 Emprunts auprès des établissements de crédit
- 165 Dépôts et cautionnements reçus
- 167 Emprunts et dettes assortis de conditions particulières
- 168 Autres emprunts et dettes assimilées
- 169 Primes de remboursement des obligations

Technique comptable

Souscription d'emprunt

- Débit classe subdivision intéressée de la classe 4
- Crédit subdivision intéressée du compte 16

Puis, lors de l'encaissement des fonds

- Débit classe 5
- Crédit subdivision intéressée de la classe 4

Remboursement

- de l'amortissement (ou capital) :

- Débit subdivision intéressée du compte 16
- Crédit compte de tiers intéressé

Puis, lors du décaissement des fonds

- Débit compte de tiers intéressé
- Crédit classe 5

- des intérêts :

En fin d'exercice, comptabilisation des intérêts courus non échus

- Débit 6611 Intérêts des emprunts et dettes (pour le montant des intérêts courus non échus dus par l'établissement au titre de l'exercice en cours de clôture)
- Crédit 1688 Intérêts courus

Exercice N+1, paiement à l'échéance :

- partie des intérêts courus au titre de l'année précédente et rattachés à N

- Débit 1688 Intérêts courus
- Crédit classe 5

- partie des intérêts relatifs à l'exercice en cours

- Débit 6611 Intérêts des emprunts et dettes
- Crédit classe 5

N.B. : Écritures d'inventaire, pour les établissements ayant ouvert des subdivisions

transfert de la subdivision " long terme " à la subdivision " moyen terme " des emprunts et dettes assimilées dont le délai de remboursement, au jour de l'inventaire, est devenu égal ou inférieur à cinq ans.

transfert de la subdivision " moyen terme " à la subdivision " court terme " des emprunts et dettes assimilées dont le délai de remboursement, au jour de l'inventaire, est inférieur à un an.

COMPTE 165 – DÉPÔTS ET CAUTIONNEMENTS REÇUS

Les dépôts et cautionnements reçus sont inscrits au compte 165.

Le compte 165 est subdivisé comme suit :

1651 Dépôts

1655 Cautionnements

Technique comptable

Dépôt

Réception d'un dépôt

- Débit classe 5 ou débit compte de tiers intéressé
- Crédit 1651 Dépôts

Restitution du dépôt

- Débit 1651 Dépôts
- Crédit compte de tiers intéressé ou crédit classe 5

COMPTE 167 – EMPRUNTS ET DETTES ASSORTIS DE CONDITIONS PARTICULIÈRES

Il regroupe les emprunts et dettes assortis de conditions particulières, notamment les avances remboursables consenties par l'Etat. Du point de vue de l'analyse financière, ces derniers sont assimilés à des capitaux propres.

Le compte 167 est subdivisé comme suit :

1674 Avances conditionnées

16742 Avances conditionnées de l'Etat et des collectivités publiques

Compte 1674 – Avances conditionnées de l'Etat et des collectivités publiques

Ce compte enregistre les avances remboursables (assorties ou non d'intérêts) qui sont consenties par l'Etat à l'établissement en vue de faciliter le lancement d'études, le développement et la fabrication de certains matériels. Du point de vue de l'analyse financière, elles sont assimilées à des capitaux propres. A la signature du contrat, les sommes allouées par l'Etat sont à comptabiliser au crédit du compte 1674 et non au compte 131 Subventions d'équipement.

Ce compte est débité du montant des remboursements par le crédit du compte de tiers intéressé.

COMPTE 168 – AUTRES EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILÉES

Le compte 168 est subdivisé comme suit :

- 1681 Autres emprunts
- 1685 Rentes viagères capitalisées
- 1687 Autres dettes
- 1688 Intérêts courus

Compte 1685 – Rentes viagères capitalisées

Ce compte enregistre à son crédit la contrepartie du bien meuble ou immeuble acquis contre paiement de rentes viagères. Il est apuré par le paiement des arrérages au créancier.

Les arrérages à verser qui excèdent le capital sont inscrits au crédit du compte 1685 et constituent des charges exceptionnelles. Inversement, le décès du créancier peut être générateur d'un produit exceptionnel.

Compte 1688 – Intérêts courus

La charge d'intérêt d'un emprunt est enregistrée au compte 661 Charges d'intérêts. La contrepartie de cette charge est comptabilisée au compte 1688, lorsque les intérêts ne sont pas payés.

La comptabilisation des intérêts courus est une opération de fin d'exercice, décrite au chapitre 5 – Les opérations de fin d'exercice.

Le compte 1688 est subdivisé comme suit :

- 16883 Sur autres emprunts obligataires
- 16884 Sur emprunts auprès des établissements de crédit
- 16885 Sur dépôts et cautionnements reçus
- 16887 Sur emprunts et dettes assortis de conditions particulières
- 16888 Sur autres emprunts et dettes assimilées

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 participation
 - 1781 Principal
 - 1788 Intérêts courus

Technique comptable

Comptabilisation des dettes

- Débit subdivision intéressée du compte 45 Groupes et associés
- Crédit subdivision intéressée du compte 17 Dettes rattachées à des participations

COMPTE 18 – COMPTES DE LIAISON

Le compte 18 est utilisé pour retracer les opérations internes entre les différentes entités d'un établissement. Ainsi, assure-t-il la liaison entre :

- les services à comptabilité distincte ou les budgets annexes avec l'établissement " principal ", pour leurs opérations de trésorerie (compte 185) ;
- les comptes sectoriels et l'établissement principal, pour l'ensemble de leurs opérations internes réciproques.

L'ouverture du compte 18 est subordonnée à l'autorisation préalable du bureau 5B de la DGCP.

Le compte 18 est subdivisé comme suit :

- 181 Comptes de liaison des établissements
- 185 Opérations de trésorerie inter-services
- 186 Biens et prestations de services échangés entre établissements (charges)
- 187 Biens et prestations de services échangés entre établissements (produits)

Il est rappelé qu'en application du *principe d'unicité du patrimoine* d'une même personne morale, les comptes des services à comptabilité distincte et des budgets annexes sont *agrégés* à ceux de l'établissement principal, postérieurement aux retraitements internes suivants :

- annulation des opérations internes réciproques : elle est nécessaire afin de ne pas majorer artificiellement les masses budgétaires ;
- harmonisation des méthodes d'évaluation.

Toutefois, l'établissement est dispensé d'effectuer ces retraitements internes, préalables à l'agrégation des comptes des différentes entités, lorsque l'impact des opérations intéressées n'est pas significatif sur les comptes de l'établissement principal (se reporter au chapitre 7 – L'agrégation des comptes).

☞ Opérations des services à comptabilité distincte (SACD)

Technique comptable

Dépôt

Encaissement des recettes

Dans la comptabilité du SACD

- Débit 41 Clients
- Crédit 707 Ventes de marchandises

Puis,

- Débit 185 Opérations de trésorerie inter - services
- Crédit 41 Clients

Simultanément, dans la comptabilité de l'établissement principal

- Débit classe 5
- Crédit 185 Opérations de trésorerie inter - services

Règlement des dépenses

Dans la comptabilité du SACD

- Débit 60 Achats
- Crédit 40 Fournisseurs

Puis,

- Débit 40 Fournisseurs
- Crédit 185 Opérations de trésorerie inter - services

Simultanément, dans la comptabilité de l'établissement principal

- Débit 185 Opérations de trésorerie inter - services
- Crédit classe 5

☞ Opérations des budgets annexes

Les opérations de trésorerie d'un budget annexe sont effectuées dans les mêmes conditions que celles d'un service à comptabilité distincte.

☞ Opérations des agents comptables secondaires

Le compte 18 permet également le suivi et la centralisation des opérations d'exécution budgétaire des agents comptables secondaires. Dans ce cas, les comptes des agents comptables secondaires sont soldés par le compte 181 et agrégés par le comptable principal dans sa comptabilité en vue de l'élaboration du compte financier général de l'établissement.

Les mouvements de trésorerie entre agents comptables principaux et agent comptables secondaires sont retracés au compte 541 Comptables secondaires.

CLASSE 2 - COMPTES D'IMMOBILISATIONS

DÉFINITION

Le bilan des établissements publics nationaux doit comporter à son actif l'ensemble des valeurs immobilisées, c'est à dire, des biens et valeurs destinés à rester durablement sous la même forme dans l'établissement et notamment, les immobilisations, biens de toute nature, meubles ou immeubles, corporels ou incorporels, affectés à l'établissement ou acquis par lui, non en vue d'être consommés dans l'année, transformés ou cédés, mais pour être conservés d'une manière durable par l'établissement en vue de l'accomplissement de sa mission.

C'est donc le double critère de la fonction du bien acquis et de la durée d'utilisation qui permet de distinguer les acquisitions d'immobilisations (dépenses en capital) des achats de matières consommables et des fournitures (charges de fonctionnement).

Une application rigoureuse de ce principe conduirait cependant dans la pratique, à des complications inutiles, lorsqu'il s'agit de biens mobiliers de faible valeur.

Aussi, les établissements ont-ils la faculté d'imputer au compte de résultat prévisionnel et par conséquent, de ne pas faire figurer au bilan et de ne pas amortir les biens dont la valeur unitaire hors taxes n'excède pas le seuil fiscal fixé à 381,12 €

CLASSEMENT DES IMMOBILISATIONS

Les immobilisations comprennent :

- les immobilisations incorporelles non financières ;
- les immobilisations corporelles ;
- les immobilisations financières.

Les comptes d'immobilisations, autres que les comptes d'immobilisations financières, sont classées respectivement à partir de la nature élémentaire des éléments qui les composent (immobilisations incorporelles et corporelles) et selon leur destination dans l'établissement (usage professionnel, social ou autre).

Comme pour tous les autres postes des comptes annuels, l'établissement dresse à la fin de chaque exercice, un inventaire détaillé de ses immobilisations, lesquelles sont individualisées comme suit :

- les biens acquis imputés au budget des dépenses en capital et dont la valeur doit figurer à l'actif du bilan ;
- les immeubles reçus en dotation et dont la valeur doit également figurer à l'actif du bilan, mais sous des rubriques distinctes de celles réservées aux immeubles acquis ;
- les autres acquisitions de biens ou d'objets dont il est nécessaire de pouvoir contrôler à tout moment l'existence et la bonne conservation.

MODALITÉS D'ÉVALUATION DES IMMOBILISATIONS

À LA DATE D'ENTRÉE

A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'établissement, la valeur des biens est déterminée comme suit :

- les biens acquis à titre onéreux pour leur *coût d'acquisition* ;
- les biens produits par l'établissement pour leur *coût de production* ;
- les biens acquis à titre gratuit ou reçus en dotation en les estimant pour leur *valeur vénale*. Celle-ci est déterminée directement par l'établissement en tenant compte des estimations recueillies auprès du service des domaines ou des experts que l'établissement jugerait opportun de consulter.

Le coût d'acquisition est l'addition de plusieurs éléments :

- le prix d'achat, c'est à dire le montant résultant de l'accord des parties à la date de l'opération, après déduction des taxes récupérables par l'établissement ;
- les frais accessoires, c'est à dire les charges, après déduction des taxes légalement récupérables, directement ou indirectement liées à l'acquisition et nécessaires à la mise en état d'utilisation du bien.

Le coût de production est l'addition de plusieurs éléments :

- le coût d'acquisition des matières consommées ;
- les charges directes de production, définies comme les charges qu'il est possible d'affecter sans calcul intermédiaire au coût du bien ou du service ;
- les charges indirectes de production dans la mesure où elles peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien.

Sont exclus du coût de production, les frais de recherche et de développement ainsi que les frais d'administration générale, sauf si des conditions spécifiques d'exploitation justifient leur prise en compte.

La valeur vénale d'un bien correspond au prix qui aurait été acquitté dans les conditions normales de marché. A défaut de marché, la valeur vénale d'un bien est le prix présumé qu'accepterait d'en donner un acquéreur éventuel de l'établissement dans l'état et le lieu où se trouve ledit bien.

ÉVALUATION POSTÉRIEURE À LA DATE D'ENTRÉE

☞ A l'inventaire, l'établissement procède au recensement et à l'évaluation de ses éléments actifs.

En principe, l'évaluation est faite à la *valeur actuelle* de ces éléments. Toutefois, la valeur d'inventaire doit tenir compte, s'il y a lieu, des plans d'amortissement. Ainsi, c'est la *valeur nette comptable* résultant des plans d'amortissement qui est retenue comme valeur d'inventaire.

La valeur d'entrée d'une immobilisation diminuée des amortissements constitue la valeur nette comptable.

Toutefois, lorsque la valeur actuelle d'une immobilisation incorporelle ou corporelle n'est pas jugée notablement inférieure à sa valeur nette comptable celle-ci est retenue comme valeur d'inventaire.

La valeur actuelle d'un bien s'apprécie en fonction du marché et de l'utilité du bien pour l'établissement. Pour l'établissement de cette valeur, l'EPIC utilise les références ou les techniques les mieux adaptées à la nature du bien, telles que prix du marché, barèmes, mercuriales, indices spécifiques.

En principe, l'établissement doit conserver les mêmes règles d'évaluation d'un inventaire à l'autre.

☞ *A la date d'arrêté des comptes*, la valeur nette comptable des immobilisations est comparée à leur valeur d'inventaire (valeur actuelle) à la même date. La comparaison entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable est effectuée élément par élément.

La plus-value constatée entre la valeur d'inventaire d'un bien et sa valeur d'entrée n'est pas comptabilisée. En revanche, la moins-value sera prise en compte de la manière suivante :

- Immobilisations amortissables

La valeur nette comptable des immobilisations tient compte du plan d'amortissement. Si la valeur actuelle devient inférieure à la valeur nette comptable, la valeur nette comptable est ramenée à la valeur actuelle par la constitution :

- d'un amortissement exceptionnel si la dépréciation est définitive, pour la différence entre sa valeur nette comptable et sa valeur actuelle. Le reliquat du plan d'amortissement est modifié en conséquence.
- d'une provision pour dépréciation, si la dépréciation n'est pas jugée définitive ; les comptes de provisions étant ajustés à la fin de chaque exercice par dotations complémentaires ou reprises dans les résultats.

- Immobilisations non amortissables

Les immobilisations non amortissables dont la valeur actuelle est inférieure à la valeur comptable font l'objet, pour le montant de la différence constatée :

- soit d'un amortissement lorsque la dépréciation est irréversible ;
- soit d'une provision pour dépréciation lorsque l'amoindrissement de la valeur n'est pas jugée irréversible.

AMORTISSEMENTS ET PROVISIONS DES IMMOBILISATIONS

Les immobilisations sujettes à dépréciation sont assorties de corrections de valeur qui prennent la forme d'amortissements et de provisions pour dépréciation à porter aux subdivisions des comptes 28 Amortissements des immobilisations ou 29 Provisions pour dépréciation des immobilisations.

Les immobilisations entièrement amorties demeurent inscrites au bilan tant qu'elles subsistent dans l'établissement, à l'exception des frais d'établissement, des frais de recherche et de développement..

Les amortissements et les provisions sont développés au chapitre 5 du présent tome.

LA COMPTABILISATION DES BIENS MIS À DISPOSITION

Les biens que les établissements publics utilisent de façon permanente ou durable ne constituent pas tous " leur propriété ".

Sans doute, les établissements publics sont-ils propriétaires des biens qu'ils acquièrent sur leurs propres crédits budgétaires. Mais, il est fréquent que des immeubles, des matériels ou des mobiliers soient " *mis à disposition* " des établissements sous des formes et à des conditions diverses.

L'Etat peut en effet mettre des biens de son domaine privé à la disposition des EPIC afin de leur permettre d'assurer la bonne marche du service dont ils sont responsables.

- ☞ S'agissant d'immeubles, cette attribution revêt la forme d'une *dotacion*, lorsque la mise à disposition est gratuite. La dotacion n'a pas pour effet de transférer la propriété de l'immeuble qui conserve son caractère domanial. L'article R81 alinéas 4 et 5 du Code du domaine de l'Etat dispose que « *les règles de l'affectation sont applicables aux administrations de l'Etat et aux établissements publics nationaux à l'exception de ceux de ces établissements qui ont un caractère industriel ou commercial et avec lesquels l'Etat traite, en cette matière, par voie de location ou d'aliénation. La présente disposition ne met pas obstacle à l'attribution par des textes spéciaux et à titre de dotacion, d'immeubles domaniaux aux établissements publics nationaux de toute nature* ».
- ☞ S'agissant de meubles, aucun bien ne peut être affecté à un EPIC au sens des articles L45 et L46 du Code du domaine de l'Etat. Le qualificatif “ *affecté* ” ne peut dès lors être pris que dans son acception courante : destiné à un usage déterminé.

Pour les EPIC, le transfert d'attribution est généralement autorisé par les textes institutifs de ces établissements.

Une transposition pure et simple des règles de la comptabilité publique aurait conduit à ne faire figurer au bilan que la valeur des biens dont l'établissement est indiscutablement propriétaire (critère juridique). Priorité a été donnée au critère économique (analyse de la gestion). Ce dernier, par l'intermédiaire de la comptabilité patrimoniale, a pour but non seulement de fixer les droits des tiers à l'encontre de l'établissement, mais de donner aux autorités de gestion, de contrôle et de tutelle des indications précises sur la consistance et la valeur de l'ensemble des biens “ mis à disposition ” de l'établissement, à titre permanent, et sous quelque forme que ce soit, en vue de lui permettre de remplir sa mission.

Le bilan des EPIC a donc essentiellement une signification économique, de laquelle *résulte le principe de l'inscription au bilan des biens reçus en dotacion*.

Toutefois, les biens mis à disposition de l'établissement sous la forme de prêt à usage ou commodat (art 1875 et suivants du code civil) ne doivent pas être intégrés au bilan.

Le principe de l'inscription des biens reçus en dotacion au bilan sera d'ailleurs appliqué avec le maximum de souplesse : tel est notamment le cas pour les bâtiments ayant plus de cent ans, les bâtiments classés, les collections, les œuvres d'art, et de façon générale, tous les éléments d'actifs dont la valeur économique se différencie mal de la valeur artistique.

COMPTE 20 – IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

Les immobilisations incorporelles comprennent les immobilisations qui ne sont ni corporelles, ni financières.

Le compte 20 est subdivisé comme suit :

- 201 Frais d'établissement
- 203 Frais de recherche et de développement
- 205 Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires
- 206 Droit au bail
- 207 Fonds commercial
- 208 Autres immobilisations incorporelles

Technique comptable

A l'exception des comptes 203 Frais de recherche et de développement et 205 Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires, la comptabilisation des immobilisations incorporelles donne lieu à l'écriture suivante :

- Débit subdivision intéressée du compte 20
- Crédit compte de tiers intéressé

COMPTE 201 – FRAIS D'ÉTABLISSEMENT

Ce sont les frais attachés à des opérations qui conditionnent l'existence, l'activité ou le développement de l'établissement, mais dont le montant ne peut être rapporté à des productions de biens ou services déterminées.

Ils sont amortis systématiquement dans un bref délai. Ce délai ne peut, en tout état de cause, excéder cinq ans.

Le compte 201 est subdivisé comme suit :

- 2012 Frais de premier établissement
 - 20121 Frais de prospection
 - 20122 Frais de publicité

Compte 2012 – Frais de premier établissement

Ce compte comprend notamment les frais de prospection et de publicité qui concernent des activités nouvelles ou des perfectionnements d'activité et qui ne sauraient être normalement inscrits dans les comptes de la classe 6 (voir compte 623 " Publicité, relations publiques, publications ") en raison de leur importance et des conditions dans lesquelles ils ont été engagés.

COMPTE 203 – FRAIS DE RECHERCHE ET DE DÉVELOPPEMENT

Certains frais de recherche et de développement peuvent être inscrits dans les immobilisations incorporelles au débit du compte 203.

On entend par frais de recherche et de développement les dépenses qui correspondent à l'effort de recherche et de développement réalisé par l'établissement pour son propre compte. En sont, par conséquent, exclus les frais entrant dans le coût de production des commandes passées par des tiers : frais normalement inscrits aux comptes de charges ou de travaux en cours.

En règle générale, l'établissement supporte dans les résultats de l'exercice au cours duquel ils sont engagés les frais de recherche et de développement, ceci afin de respecter la règle de prudence qu'impose le caractère aléatoire de l'activité de recherche et de développement.

A titre exceptionnel, les frais de recherche et de développement peuvent être inscrits à l'actif au compte 203 si les conditions suivantes sont remplies :

- les projets en cause doivent être nettement individualisés et leur coût distinctement établi pour être réparti dans le temps ;
- chaque projet doit avoir, à la date de l'établissement des situations comptables, de sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité ;
- sauf cas exceptionnels, ces frais doivent être amortis systématiquement dans un délai qui ne peut dépasser cinq ans.

Technique comptable

Comptabilisation des frais de recherche et de développement

- Débit 203 Frais de recherche et de développement
- Crédit 72 Production immobilisée

Ecriture constatant l'échec d'un projet : amortissement immédiat

- Débit 687 Dotations aux amortissements et aux provisions
- Crédit 2803 Frais de recherche et de développement (amortissement)

Puis, lorsque le solde du compte 2803 est égal au montant du compte 203

- Débit 2803 Frais de recherche et de développement (amortissement)
- Crédit 203 Frais de recherche et de développement

En cas de prise de brevets, correspondant à des recherches liées à la réalisation de projets, la partie non encore amortie des frais constitue la valeur d'entrée en comptabilité du brevet et le compte 205 est débité de ce montant.

Il convient de se reporter également au compte 617 " Études et recherches ".

COMPTE 205 – CONCESSIONS ET DROITS SIMILAIRES, BREVETS, LICENCES, MARQUES, PROCÉDÉS, LOGICIELS, DROITS ET VALEURS SIMILAIRES

Ce compte enregistre les dépenses faites pour l'obtention de 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 licence, d'une marque, de modèles, de dessins, de droits de propriété littéraire ou artistique.

Étant destinés à tomber dans le domaine public à l'expiration d'un certain nombre d'années, les brevets d'invention doivent être amortis sur la durée correspondante.

De même, les procédés industriels, les modèles et les dessins sont amortissables car ils sont susceptibles de se déprécier par l'effet du progrès technique ou par l'effet de l'évolution de la mode ou du goût.

Le compte 205 enregistre également les dépenses d'acquisition ou de création de logiciels qui peuvent être inscrits en immobilisations incorporelles.

Le compte 205 est subdivisé comme suit :

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

Compte 2053 - Logiciels

L'Art. 331-3 du plan comptable général distingue les logiciels à usage interne selon qu'ils sont acquis ou créés.

Compte 20531 - Logiciels acquis

Le coût d'acquisition d'une telle immobilisation incorporelle se compose :

- du prix convenu ;
- des frais accessoires tels que les charges directes ou indirectes liées à l'acquisition.

Ils sont amortis à compter de leur date d'acquisition et non de celle de leur mise en service.

Technique comptable

Logiciels acquis

- Débit 20531 Logiciels acquis
- Crédit 4041 Fournisseurs. Achats d'immobilisations

Compte 20532 - Logiciels créés

D'un point de vue comptable, un logiciel à usage interne n'est inscrit en immobilisation que lorsque les deux conditions suivantes sont simultanément remplies :

- le projet est considéré par l'établissement comme ayant de sérieuses chances de réussite technique ;
- l'établissement manifeste sa volonté de produire le logiciel, indique la durée d'utilisation minimale estimée et précise l'impact attendu sur le compte de résultat.

L'inscription d'un logiciel créé dans l'établissement en immobilisation se fait à son coût de production défini comme l'ensemble des coûts liés :

- à la conception détaillée de l'application (analyse organique) ;
- à la programmation (codification) ;
- à la réalisation des tests et jeux d'essais ;
- à l'élaboration de la documentation technique destinée à l'utilisation interne.

Les logiciels créés sont amortis à compter de leur date d'achèvement.

Technique comptable

- Débit 20532 Logiciels créés
- Crédit 23252 Logiciels créés

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

Technique comptable

- Débit 2058 Autres concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires
- Crédit compte de tiers intéressé

COMPTE 206 – DROIT AU BAIL

Ce compte enregistre 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 constitue pour le locataire une immobilisation incorporelle.

Sauf exception, les établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial n'amortissent pas le droit au bail. Ils peuvent néanmoins constituer, en cas de nécessité justifiée, des provisions pour dépréciation du droit au bail (compte 2906).

COMPTE 207 – FONDS COMMERCIAL

Constituent le fonds commercial, l'acquisition des éléments incorporels, y compris le droit au bail, qui ne font pas l'objet d'une évaluation et d'une comptabilisation séparées au bilan et qui concourent au maintien ou au développement du potentiel d'activité de l'établissement. Ces éléments ne bénéficient pas nécessairement d'une protection juridique leur donnant une valeur certaine.

COMPTE 21 – IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Les immobilisations corporelles se définissent comme les choses sur lesquelles s'exerce un droit réel (droit de propriété, nue-propriété, usufruit, usage, emphytéose, bail à construction, servitude).

Ces immobilisations se répartissent au bilan, sous les rubriques suivantes :

- ☞ lorsqu'elles sont terminées,
 - terrains (y compris agencements et aménagements de terrains) ;
 - constructions ;
 - installations techniques, matériels et outillages ;
 - collections ;
 - autres immobilisations corporelles ;
- ☞ lorsqu'elles ne sont pas terminées,
 - immobilisations en cours.

Le compte 21 est subdivisé comme suit :

- 211 Terrains
- 212 Agencements et aménagements de terrains
- 213 Constructions
- 214 constructions sur sol d'autrui
- 215 installations techniques, matériel et outillage industriels
- 216 collections
- 218 Autres immobilisations corporelles

Technique comptable

Entrée dans le patrimoine

Pour le montant de la valeur d'apport, ou du prix d'acquisition ou du coût réel de production du bien

- Débit du compte d'immobilisation concerné, pour le montant hors TVA déductible et/ou
- Débit 44562 TVA sur immobilisation, pour le montant de la taxe
- Crédit 1021 Dotation, ou
- Crédit 1022 Complément de dotation Etat, ou
- Crédit 1023 Complément de dotation, autres organismes, ou
- Crédit 1035 Dons et legs en capital, ou
- Crédit 13 Subvention d'investissement, ou
- Crédit 404 Fournisseurs d'immobilisations
- Crédit 72 Production immobilisée

Cession

Pour le montant des amortissements pratiqués

- Débit 28 Amortissements des immobilisations
- Crédit du compte d'immobilisation concerné

Pour la valeur nette comptable résultant du solde débiteur du compte d'immobilisation

- Débit 675 Valeur comptable des éléments d'actif cédés
- Crédit du compte d'immobilisation concerné

Simultanément, pour le montant du produit de la vente du bien concerné

- Débit 462 Créances sur cession d'immobilisations
- Crédit 775 Produits des cessions d'éléments d'actif

Puis

- Débit classe 5
- Crédit 462 Créances sur cession d'immobilisations

COMPTE 211 – TERRAINS

Le compte 211 enregistre la valeur des terrains. Il y a lieu de distinguer dans des comptes particuliers, suivant le critère de la nature élémentaire des immobilisations :

- les terrains nus qui ne supportent pas de construction ;
- les terrains aménagés qui ne sont pas viabilisés ;
- les sous-sols et les sur - sols. Ce compte est utilisé lorsque l'établissement n'est pas propriétaire des trois éléments rattachables à une même parcelle de terrain : sol, sous-sol, sur - sol. Ainsi, 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 seuls sont amortissables ;
- les terrains bâtis qui supportent une construction propre ;
- les terrains bâtis qui supportent une construction d'autrui.

Des subdivisions sont introduites à l'intérieur de cette classification pour différencier les terrains reçus en dotation des terrains acquis comme suit :

2111 Terrains nus

21116 Terrains nus reçus en dotation

21117 Terrains nus acquis

21118 Autres terrains nus

2112 Terrains aménagés

21126 Terrains aménagés reçus en dotation

21127 Terrains aménagés acquis

21128 Autres terrains aménagés

2113 Sous-sols et sur-sols

2114 Terrains de gisement

21141 Carrières

2115 Terrains bâtis

21151 Ensembles immobiliers industriels (A, B)

211516 Reçus en dotation

211517 Acquis

211518 Autres

21155 Ensembles immobiliers administratifs et commerciaux (A, B)

21158 Autres ensembles immobiliers

211581 Affectés aux opérations professionnelles (A, B)

2115816 Reçus en dotation

2115817 Acquis

2115818 Autres

211588 Affectées aux opérations non professionnelles (A, B)

2116 Compte d'ordre sur immobilisations (art. 6 du décret n°78-737 du 11 juillet 1978)

COMPTE 212 – AGENCEMENTS ET AMÉNAGEMENTS DE TERRAINS

Les dépenses faites en vue de l'aménagement des terrains, par exemple : clôture, mouvements de terre, sont inscrites sous le compte 212.

COMPTE 213 – CONSTRUCTIONS

Les constructions comprennent les bâtiments, les installations, aménagements, agencements, les ouvrages d'infrastructure.

Il y a lieu de distinguer à l'intérieur des comptes particuliers, suivant le critère d'origine des immobilisations :

- les constructions reçues en dotation ;
- les constructions acquises ;
- les installations générales, agencements, aménagements de construction.

Le compte 213 est subdivisé comme suit :

2131 Bâtiments

21311 Ensembles immobiliers industriels (A, B)

213116 Reçus en dotation

213117 Acquis

213118 Autres

21315 Ensembles immobiliers administratifs et commerciaux (A, B)

21318 Autres ensembles immobiliers

213181 Affectés aux opérations professionnelles (A, B)

2131816 Reçus en dotation

2131817 Acquis

2131818 Autres

213188 Affectés aux opérations non professionnelles (A, B)

2135 Installations générales, agencements, aménagements des constructions (même ventilation que celle du compte 2131)

2138 Ouvrages d'infrastructure

21381 Voies de terre

21382 Voies de fer

21383 Voies d'eau

21384 Barrages

21385 Pistes d'aérodromes

COMPTE 214 – CONSTRUCTIONS SUR SOL D'AUTRUI

Ce compte enregistre la valeur des constructions édifiées sur le sol d'autrui. Il comprend les mêmes subdivisions que le compte 213.

COMPTE 215 – INSTALLATIONS TECHNIQUES, MATÉRIELS ET OUTILLAGE

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 et que cette incorporation de caractère irréversible rend 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 distincte ;
- le matériel : ensemble des équipements et machines utilisés pour l'extraction, la transformation, le façonnage, le conditionnement des matières ou fournitures, les prestations de services ;
- l'outillage : instruments (outils, machines, matrices...) dont l'utilisation, concurremment avec un matériel, spécialise ce dernier dans un emploi déterminé.

Le compte 215 est subdivisé comme suit :

- 2151 Installations complexes spécialisées
 - 21511 Sur sol propre
 - 21514 Sur sol d'autrui
- 2153 Installations à caractère spécifique
 - 21531 Sur sol propre
 - 21534 Sur sol d'autrui
- 2154 Matériel industriel
- 2155 Outillage industriel
- 2157 Agencements et aménagements du matériel et outillage industriels

COMPTE 216 – COLLECTIONS

Ensemble d'objets et de biens, etc... formant une unité destinée à rester durablement dans l'établissement. Ce peut être :

- une réunion d'objets ayant un intérêt esthétique, scientifique, historique...ou une valeur provenant de leur rareté ;
- un groupement d'ouvrages, de publications, de supports d'information ayant une unité.

Les collections ne s'amortissent pas.

COMPTE 218 – AUTRES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Le compte 218 est subdivisé comme suit :

- 2181 Installations générales, agencements, aménagements divers
- 2182 Matériel de transport
- 2183 Matériel de bureau et matériel informatique
- 2184 Mobilier
- 2185 Cheptel
- 2186 Emballages récupérables

Compte 2181 - installations générales, agencements, aménagements divers

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 lorsqu'ils sont incorporés dans des immobilisations dont il n'est pas propriétaire ou sur lesquelles il ne dispose d'aucun autre droit réel.

Compte 2182 – Matériel de transport

Le matériel de transport comprend tous les véhicules et appareils servant au transport par terre, par fer, par eau, par air, du personnel et des marchandises, matières et produits.

Compte 2183 - Matériel de bureau et matériel informatique

Le matériel de bureau et informatique comprend les machines à écrire, machines comptables, ordinateurs, etc...utilisés pour les différents services.

Compte 2184 - Mobilier

Le mobilier comprend les meubles et objets tels que tables, chaises, classeurs, utilisés par les services administratifs ou par d'autres services.

Compte 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 22 – IMMOBILISATIONS MISES EN CONCESSION

La concession est un contrat par lequel une personne publique (le concédant) confie à une personne physique ou morale (le concessionnaire) l'exécution d'un service public et l'exploitation d'un ouvrage public moyennant le droit de percevoir des redevances sur les usagers du service public, ces redevances devant assurer substantiellement la rémunération du concessionnaire.

Si dans la plupart des cas, le concessionnaire est une personne physique ou morale de droit privé, un établissement public à caractère industriel et commercial peut néanmoins avoir la qualité de concessionnaire.

Les immobilisations faisant l'objet d'une concession de service public ou de travaux publics sont évaluées dans les conditions suivantes :

1 - Le droit exclusif d'utilisation de biens du domaine public ou le droit exclusif d'exploitation est porté pour mémoire à l'actif du bilan du concessionnaire ;

Exceptionnellement, lorsque le droit du concessionnaire sur les immobilisations non renouvelables mises en concession par le concédant a fait l'objet d'une évaluation, soit dans le contrat de concession, soit à l'occasion d'un transfert, son montant constitue un élément amortissable sur la durée de la concession.

Dans ce cas, la valeur des biens en pleine propriété est portée en pied de bilan.

2 - Les biens mis dans la concession par le concédant ou par le concessionnaire sont inscrits à l'actif du bilan du concessionnaire.

3 - Le maintien au niveau exigé par le service public 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 156).

Dans la mesure où la valeur utile d'une installation peut être conservée par un entretien convenable, l'installation ne fait pas l'objet de dotations aux amortissements pour dépréciation au compte de résultat du concessionnaire.

4 - L'organisme concessionnaire distingue l'activité de chacune des concessions ou de chaque catégorie de concessions dans des comptes de résultat appropriés.

Les immobilisations incorporelles ou corporelles mises en concession par le concédant ou par le concessionnaire sont inscrites au compte 22 ; le compte 229 Droits du concédant enregistre la contrepartie de la valeur des biens mis gratuitement dans la concession par le concédant.

COMPTE 23 – IMMOBILISATIONS EN COURS

Le compte 23 a pour objet de faire apparaître la valeur des immobilisations non terminées à la fin de chaque exercice.

Le compte 23 est subdivisé comme suit :

- 231 Immobilisations corporelles en cours
- 232 Immobilisations incorporelles en cours
- 237 Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations incorporelles
- 238 Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles

COMPTE 231 - IMMOBILISATIONS CORPORELLES EN COURS

Du point de vue de leur origine, les immobilisations inscrites aux comptes 231 se répartissent en deux groupes :

- celles qui sont créées par les moyens propres de l'établissement ;
- celles qui résultent des travaux de plus ou moins longue durée confiés à des tiers.

Le coût des immobilisations créées par l'établissement est calculé soit dans les comptes de coûts de production de la comptabilité analytique, soit par des procédés statistiques suivant que l'établissement tient ou non une comptabilité analytique d'exploitation.

Ce coût de production est l'addition de plusieurs éléments :

- le coût d'acquisition des matières consommées ;
- les charges directes de production, qui selon le plan comptable général sont les charges qu'il est possible d'affecter sans calcul intermédiaire au coût du bien ;
- les charges indirectes de production dans la mesure où elles peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien.

Le compte 231 est subdivisé comme suit :

- 2312 Terrains
- 2313 Constructions
- 2314 Constructions sur sol d'autrui
- 2315 Installations techniques, matériel et outillage industriels
- 2318 Autres immobilisations corporelles

Technique comptable

Immobilisations créées par l'établissement

- Débit 231 Immobilisations corporelles en cours
- Crédit 72 Production immobilisée

Imputation définitive à l'actif lors de l'achèvement des travaux : opération d'ordre non budgétaire

- Débit 21 Immobilisations corporelles
- Crédit 231 Immobilisations corporelles en cours

COMPTE 232 - IMMOBILISATIONS INCORPORELLES EN COURS

Elles se répartissent également en deux groupes, à l'instar de celles du compte 231.

Le compte 232 est subdivisé comme suit :

- 2325 Logiciels
 - 23251 Logiciels sous-traités
 - 23252 Logiciels créés

Compte 23251 - Logiciels sous-traités

Un établissement peut confier à un tiers tout ou partie des travaux liés à la création d'un logiciel à usage interne en assumant seul la responsabilité de la conception finale du projet.

Technique comptable

Démarrage du processus de production

- Débit 23251 Logiciels sous-traités
- Crédit 72 Production immobilisée

Imputation définitive à l'actif lors de l'achèvement des travaux : opération d'ordre non budgétaire

- Débit 20531 Logiciels acquis ou sous-traités
- Crédit 23251 Logiciels sous-traités

Compte 23252 - Logiciels créés

Ce compte enregistre les opérations liées à la création d'un logiciel par les moyens propres de l'établissement.

Technique comptable

Démarrage du processus de production

- Débit 23252 Logiciels créés
- Crédit 72 Production immobilisée

Imputation définitive à l'actif lors de l'achèvement des travaux : opération d'ordre non budgétaire

- Débit 2053 Logiciels créés
- Crédit 23252 Logiciels créés

COMPTE 237 - AVANCES ET ACOMPTES VERSÉS SUR COMMANDES D'IMMOBILISATIONS INCORPORELLES**COMPTE 238 - AVANCES ET ACOMPTES VERSÉS SUR COMMANDES D'IMMOBILISATIONS CORPORELLES**

Les comptes 237 et 238 sont subdivisés comme suit :

237 Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations incorporelles

238 Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles

2382 Terrains

2383 Constructions

2384 Constructions sur sol d'autrui

2385 Installations techniques, matériels et outillages industriels

2388 Autres immobilisations corporelles

Il convient de préciser que les avances s'entendent comme 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 se définissent comme les sommes versées sur justification d'exécution partielle.

En cours d'exercice, les établissements ont la faculté de comptabiliser toutes les avances ou tous les acomptes visés ci-dessus dans le compte 4091 "Fournisseurs – Avances et acomptes versés sur commandes" mais, en fin d'exercice, ils virent au compte 237 ou 238 les avances et acomptes concernant les commandes d'immobilisations.

Pour des raisons pratiques, un seul compte a été prévu pour les avances et acomptes, mais les établissements peuvent avoir avantage à distinguer les uns des autres par une subdivision appropriée des comptes 237 et 238.

Technique comptable

Paiement de l'avance ou de l'acompte

- Débit 237 Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations incorporelles, ou
- Débit 238 Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles
- Crédit classe 5

Exceptionnellement, dans le cas où l'établissement a été autorisé à comptabiliser en cours d'exercice les avances et acomptes sur commandes d'immobilisations au compte 4091, l'opération suivante est constatée en fin d'exercice :

- Débit 237 ou 238
- Crédit 4091 Avances et acomptes versés commandes d'immobilisations

Réception de la facture ou du mémoire

- Débit compte d'immobilisation concerné
- Débit 44562 TVA déductible
- Crédit 4041 Fournisseurs. Achats d'immobilisations

Simultanément, pour le montant de l'avance versée

- Débit 4041 Fournisseurs. Achats d'immobilisations
- Crédit 237 ou 238

COMPTE 26 – PARTICIPATIONS ET CRÉANCES RATTACHÉES À DES PARTICIPATIONS

Constituent des participations, les droits de l'établissement dans le capital de sociétés matérialisés ou non par des titres qui, en créant un lien durable avec celles-ci, sont destinés à contribuer à l'activité de l'établissement détenteur.

Les participations sont constituées par :

- des titres de participation ;
- des titres créant des liens d'association avec d'autres organismes ;
- d'autres moyens aux effets analogues.

Les opérations enregistrées sur le compte 26 constituent des opérations budgétaires classiques.

Le compte 26 est subdivisé comme suit :

261 Titres de participation

266 Autres formes de participation

267 Créances rattachées à des participations

269 Versements restant à effectuer sur titres de participation non libérés

COMPTE 261 – TITRES DE PARTICIPATIONS

Constituent des titres de participation, les titres dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'établissement, notamment parce qu'elle permet d'exercer une influence sur la société émettrice des titres ou d'en assurer le contrôle (cas lorsque l'établissement détient la majorité des postes d'administrateurs).

Il en résulte soit une prise de contrôle soit une prise de participation.

☞ La prise de contrôle :

L'établissement acheteur des titres désire exercer une influence déterminante sur la gestion de la société concernée, par l'intermédiaire de représentants dans les organes de gestion.

☞ La prise de participation :

L'établissement recherche dans ce cas la création de liens durables avec la société émettrice dans le but d'obtenir des avantages divers, d'ordre économique, par exemple des relations commerciales privilégiées.

Si ses textes statutaires le permettent, un EPIC peut prendre des participations financières se rapportant à son objet voire même créer des filiales.

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.

Le compte 261 est subdivisé comme suit :

2611 Actions

2618 Autres titres

Technique comptable

Acquisition de titres

- Débit 261 Titres de participation
- Crédit 404 Fournisseurs d'immobilisations

Aliénation

Pour la valeur d'acquisition

- Débit 6756 Valeur comptable des éléments d'actif cédés. Immobilisations financières
- Crédit 261 Titres de participations

Pour le montant de la cession et parallèlement

- Débit 462 Créances sur cessions d'immobilisations
- Crédit 7756 Produits des cessions d'éléments d'actifs. Immobilisations financières

COMPTE 266 – AUTRES FORMES DE PARTICIPATION

Ce compte concerne notamment les relations patrimoniales liant un établissement à un GIE ou à un ou plusieurs établissements.

Technique comptable

Versement du numéraire

- Débit 266 Autres formes de participation
- Crédit classe 5

Apports en nature ou en industrie

1^{er} cas : si le bien est évalué à sa valeur nette comptable :

Remise du bien

- Débit 675 Valeur comptable des éléments d'actif cédés.
- Crédit subdivision intéressée de la classe 2

Constatation de l'apport fait au GIE

- Débit 266 Autres formes de participation
- Crédit 775 Produits des cessions d'éléments d'actifs.

2^{ème} cas : si le bien est évalué à une valeur d'apport figurant dans la convention constitutive du GIE, différente de sa valeur nette comptable

Constatation de la valeur nette comptable, si le bien fait l'objet d'amortissement :

- Débit de la subdivision intéressée du compte 28
- Crédit de la subdivision intéressée du compte 21, pour le montant des amortissements

Remise du bien

- Débit 675 Valeur comptable des éléments d'actif cédés
- Crédit de la subdivision intéressée du compte 21

Constatation l'apport fait au GIE

- Débit 266 Autres formes de participation
- Crédit 775 Produits des cessions d'éléments d'actifs, pour la valeur d'apport

COMPTE 267 – CRÉANCES RATTACHÉES À DES PARTICIPATIONS

Les créances rattachées à des participations représentent les créances nées à l'occasion de prêts octroyés à des organismes dans lesquels le prêteur détient une participation (titres de participation et autres formes de participation).

Les avances à un GIE qui ne sont pas réalisables sont enregistrées au débit du compte 2676 Avances consolidables.

Le compte 267 est subdivisé comme suit :

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 (appel de fonds)

2676 Avances consolidables

2677 Autres créances rattachées à des participations

2678 Intérêts courus

Compte 2671 – Créances rattachées à des participations

Sont enregistrés à ce compte les prêts consentis à des sociétés dans lesquelles l'établissement détient une participation, ou aux filiales qu'il a été autorisé à créer.

Technique comptable

Constatation du prêt consenti

- Débit 2671 Créances rattachées à des participations
- Crédit compte de classe 5

Compte 2675 – Versements représentatifs d’apports non capitalisés (appel de fonds)

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, se définissent comme des fonds :

- ayant pour l’entreprise qui les a reçus le caractère de capitaux permanents et destinés à être ultérieurement capitalisés ;
- ou qui, pour les détenteurs de parts, constituent financièrement un élément du coût de ces parts.

Exemple : les avances assurant le financement permanent d’un GIE en complément d’un capital social inexistant ou insuffisant.

Technique comptable

Constatation de l’avance

- Débit 2676 Avances consolidables
- Crédit 458 Opérations faites en commun et en GIE

Compte 2677 – Autres créances rattachées à des participations

Il s’agit notamment des dividendes à recevoir qui correspondent à des revenus acquis **mais non encore encaissés**. L’établissement détenteur les comptabilise dès la décision de répartition prise par l’assemblée de la société émettrice.

Compte 2678 - Intérêts courus

Ce compte est destiné à recevoir les intérêts courus non échus sur créances rattachées, versements ou avances.

COMPTE 269 – VERSEMENTS RESTANT À EFFECTUER SUR LES TITRES DE PARTICIPATION NON LIBÉRÉS

Ce compte enregistre, lors de la création ou d’une augmentation du capital de la société émettrice, le montant des versements restant à effectuer sur les titres de participation non libérés acquis par l’établissement.

Technique comptable

- Débit 261 Titres de participation
- Crédit 269 Versements restant à effectuer sur titres de participations non libérés

COMPTE 27 – AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES

Les “ autres immobilisations financières ” comprennent :

- les titres, autres que les titres de participation, que l'établissement n'a pas l'intention ou la possibilité de revendre à bref délai ;
- les prêts, c'est à dire des fonds versés à des tiers en vertu de dispositions contractuelles, par lesquelles l'établissement s'engage à transmettre à des personnes physiques ou morales l'usage de moyens de paiement pendant un certain temps ;
- les créances assimilables à des prêts (dépôts et cautionnements versés notamment).

Le compte 27 est subdivisé comme suit :

- 271 Titres immobilisés autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille (droit de propriété)
- 272 Titres immobilisés (droit de créance)
- 273 Titres immobilisés de l'activité de portefeuille
- 274 Prêts
- 275 Dépôts et cautionnements versés
- 276 Autres créances immobilisées
- 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)

COMPTE 272 – TITRES IMMOBILISÉS (DROIT DE CRÉANCE)

Les comptes 271 et 272 décrivent les valeurs dont l'aliénation est subordonnée à certaines conditions notamment les valeurs grevées d'affectation spéciale. En revanche, les titres dont la vente est laissée à la libre disposition de l'établissement sont retracées au compte 50 " Valeurs mobilières de placement ".

Sont inscrits au compte 2718 " Autres titres ", les titres conférant un droit de propriété donnés en nantissement ou faisant l'objet d'un blocage temporaire supérieur à un an.

Les comptes 271 et 272 sont subdivisés comme suit :

- 271 Titres immobilisés autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille (droit de propriété)
 - 2711 Actions
 - 2718 Autres titres
- 272 Titres immobilisés (droit de créance)
 - 2721 Obligations
 - 2722 Bons

Technique comptable

Valeurs reçues en donation, pour un montant égal à :

Titres cotés : cours moyen du dernier mois de l'exercice

Titres non cotés : valeur probable de négociation

- Débit 271 Titres immobilisés (droit de propriété), ou
- Débit 272 Titres immobilisés (droit de créance)
- Crédit 1025 Dons et legs en capital

Achats de valeurs

Pour la valeur d'acquisition

- Débit 271 Titres immobilisés (droit de propriété), ou

- Débit 272 Titres immobilisés (droit de créance)
- Crédit 404 Fournisseurs d'immobilisations

Ventes ou remboursement de valeurs

Pour la valeur comptable des titres cédés

- Débit 6756 Valeur comptable des éléments d'actif cédés. Immobilisations financières
- Crédit 271 Titres immobilisés (droit de créance)
- Crédit 272 Titres immobilisés (droit de propriété)

Simultanément, et pour le montant de la cession

- Débit 462 Créances sur cessions d'immobilisations
- Crédit 7756 Produits des cessions d'éléments d'actif. Immobilisations financières

Les provisions pour dépréciation qui auraient pu être constituées seront reprises au compte 786 " Reprises sur provisions pour risques (à inscrire dans les produits financiers) ".

COMPTE 273 – TITRES IMMOBILISÉS DE L'ACTIVITÉ DE PORTEFEUILLE (TIAP)

Ce sont des titres détenus par l'établissement en vue d'en retirer une rentabilité satisfaisante.

Toutefois, le placement d'une partie des actifs de l'établissement dans un portefeuille de titres comporte un risque ; c'est pourquoi, il est soumis à autorisation préalable de la direction générale de la comptabilité publique.

Les TIAP se distinguent des participations et des valeurs mobilières de placement (réserve de trésorerie).

Les TIAP sont évalués, titre par titre, à une valeur qui tient compte des perspectives d'évolution générale de l'entité dont les titres sont détenus et qui soit fondée notamment sur la valeur de marché.

COMPTE 274 – PRÊTS

Les prêts sont 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 de moyens de paiement pendant un certain temps.

L'ouverture de subdivisions au compte 274 permet d'identifier la partie de ces prêts qui sera récupérée à long, moyen et court terme.

Le compte 274 est subdivisé comme suit :

2743 Prêts au personnel

2748 Autres prêts

Technique comptable

Attribution du prêt

- Débit 274 Prêts
- Crédit subdivision intéressée de la classe 4, ou
- Crédit 466 Autres comptes créditeurs. Dépenses à payer

Versement du prêt

- Débit subdivision intéressée de la classe 4, ou
- Débit 466 Autres comptes créditeurs. Dépenses à payer
- Crédit classe 5

Recouvrement du prêt

- Débit subdivision intéressée de la classe 4, ou
- Débit 463 Autres comptes débiteurs. Recettes à recouvrer
- Crédit 274 Prêts

Puis,

- Débit classe 5
- Crédit subdivision intéressée de la classe 4, ou
- Crédit 463 Autres comptes débiteurs. Recettes à recouvrer

N.B. : écritures d'inventaire

Sont transférés de la subdivision " long terme " à la subdivision " moyen terme " les prêts et créances assimilées dont le délai de remboursement au jour de l'inventaire est devenu égal ou inférieur à cinq ans.

Sont transférés de la subdivision " moyen terme " à la subdivision " court terme " les prêts et créances assimilées dont le délai de remboursement est devenu, au jour de l'inventaire, inférieur à un an.

COMPTE 275 – DÉPÔTS ET CAUTIONNEMENTS VERSÉS

Les sommes versées à des tiers, à titre de garantie ou de cautionnement, indisponibles jusqu'à la réalisation d'une condition suspensive sont inscrites au compte 275.

Exemples : dépôt de garantie de loyer ou de crédit-bail.

Le compte 275 est subdivisé comme suit :

2751 Dépôts

2755 Cautionnements

Technique comptable**Versement**

- Débit 275 Dépôts et cautionnements versés
- Crédit classe 5

Remboursement

- Débit classe 5
- Crédit 275 Dépôts et cautionnements versés

N.B. : écritures d'inventaire

Se reporter au compte 274 ci-dessus.

COMPTE 276 – AUTRES CRÉANCES IMMOBILISÉES

Le compte 276 est subdivisé comme suit :

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

Compte 2768 – Intérêts courus

La créance d'intérêt est acquise à la date d'échéance du coupon ou du prêt. Toutefois, les fruits civils s'acquérant jour par jour (Art. 586 du Code civil), les intérêts courus et non échus à la clôture de l'exercice constituent des produits à recevoir rattachés au compte d'immobilisation correspondant : en l'occurrence, le compte 2768 ventilable en "prêts", "dépôts et cautionnements" et "créances diverses".

S'agissant d'une opération de fin d'exercice, se reporter au chapitre 5 – Les opérations de fin d'exercice.

Technique comptable

En fin d'exercice N, comptabilisation des intérêts courus non échus

- Débit 2768 Intérêts courus
- Crédit 7626 Revenus des prêts, ou
- Crédit 764 Revenus des valeurs mobilières de placement

Exercice N+1, écritures à l'échéance

- partie des intérêts courus au titre de l'année précédente et rattachés à N

- Débit 463 Autres comptes débiteurs. Recettes à recouvrer
- Crédit 2768 Intérêts courus

- partie des intérêts relatifs à l'exercice en cours

- Débit 463 Autres comptes débiteurs. Recettes à recouvrer
- Crédit 764 Revenus des valeurs mobilières de placement, pour la part de l'exercice, ou
- Crédit 7626 Revenus des prêts

Puis, encaissement des intérêts

- Débit du compte financier
- Crédit 463 Autres comptes débiteurs. Recettes à recouvrer

NB : Le prélèvement forfaitaire sur les produits des placements à revenu fixe est opéré par l'établissement payeur. Mais, il est à la charge du bénéficiaire des revenus qui doit enregistrer, d'une part, en produit, les intérêts bruts acquis, d'autre part, en charge, le prélèvement forfaitaire les concernant au compte 6358 "Autres droits".

COMPTE 279 – VERSEMENTS RESTANT À EFFECTUER SUR TITRES IMMOBILISÉS NON LIBÉRÉS

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

- Débit 271 Titres immobilisés autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille
- Crédit 279 Versements restant à effectuer sur titres immobilisés non libérés

COMPTE 28 – AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS

L'Art. 311-4 du plan comptable général dispose que "*même en cas d'absence ou d'insuffisance du bénéfice, il est procédé aux amortissements nécessaires*".

L'amortissement est la constatation comptable d'un amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de l'usage, du temps, du changement des techniques ou de toute autre cause dont les effets sont jugés irréversibles.

Il a pour but d'assurer le renouvellement des immobilisations ; une charge est constatée au compte de résultat prévisionnel au compte 68 et une ressource au tableau de financement abrégé au compte 28.

Dans certains cas, l'EPRD de l'établissement n'a pas à supporter la charge du renouvellement de certains biens inscrits au bilan. Il s'agit des biens remis en dotation dont il n'est pas propriétaire. Dans ce cas, l'amortissement constaté doit faire l'objet d'une neutralisation (voir commentaires des comptes 283 et 284).

Les dispositions relatives aux amortissements font l'objet de développements particuliers au chapitre 5-Les opérations de fin d'exercice du présent tome comptable.

Le compte 28 est subdivisé comme suit :

- 280 Amortissements des immobilisations incorporelles
- 281 Amortissements des immobilisations corporelles
- 282 Amortissements des immobilisations mises en concession
- 283 Amortissements des immobilisations incorporelles dont la charge du renouvellement n'incombe pas à l'établissement (même ventilation que celle du compte 280)
- 284 Amortissements des immobilisations corporelles dont la charge du renouvellement n'incombe pas à l'établissement (même ventilation que celle du compte 281)

COMPTE 280 - AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

COMPTE 281 - AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Lorsque la charge de renouvellement des biens inscrits au bilan de l'établissement lui incombe, il convient de pratiquer un amortissement classique selon la technique décrite ci-dessous.

Les comptes 280 et 281 se subdivisent comme suit :

- 280 Amortissements des immobilisations incorporelles
 - 2801 Frais d'établissement (même ventilation que celle du compte 201)
 - 2803 Frais de recherche et de développement
 - 2805 Concessions et droits similaires, brevets, licences, logiciels, droits et valeurs similaires
 - 2807 Fonds commercial
 - 2808 Autres immobilisations incorporelles
- 281 Amortissements des immobilisations corporelles
 - 2811 Terrains de gisement
 - 2812 Agencements, aménagements de terrains (même ventilation que celle du compte 212)
 - 2813 Constructions (même ventilation que celle du compte 213)
 - 2814 Constructions sur sol d'autrui (même ventilation que celle du compte 214)
 - 2815 Installations techniques, matériel et outillage industriels (même ventilation que celle du compte 215)
 - 2818 Autres immobilisations corporelles (même ventilation que celle du compte 218)

Technique comptable

En fin d'exercice

- Débit 681 Dotations aux amortissements et aux provisions. Charges d'exploitation, ou

- Débit 686 Dotations aux amortissements et aux provisions. Charges financières, ou
- Débit 687 Dotations aux amortissements et aux provisions. Charges exceptionnelles
- Crédit de la subdivision intéressée des comptes 280 ou 281

COMPTE 283 - AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES DONT LA CHARGE DE RENOUVELLEMENT N'INCOMBE PAS À L'ÉTABLISSEMENT

COMPTE 284 - AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES DONT LA CHARGE DE RENOUVELLEMENT N'INCOMBE PAS À L'ÉTABLISSEMENT

Lorsque la charge de renouvellement des biens dont dispose l'établissement ne lui incombe pas (cas de biens mis à disposition dont il n'est pas propriétaire), il ne lui est pas nécessaire de dégager des ressources pour financer ce renouvellement. Toutefois, il est indispensable de constater la diminution de valeur de ces éléments d'actif par un amortissement constaté aux comptes 283 et 284.

Afin de ne pas obérer l'EPRD de l'établissement, cette charge est neutralisée par la constatation d'un produit exceptionnel de même montant ; c'est la technique de *l'amortissement neutralisé*.

Technique comptable

En fin d'exercice, constatation de l'amortissement

- Débit 681 Dotations aux amortissements et aux provisions. Charges d'exploitation, ou
- Débit 686 Dotations aux amortissements et aux provisions. Charges financières, ou
- Débit 687 Dotations aux amortissements et aux provisions. Charges exceptionnelles
- Crédit de la subdivision intéressée des comptes 283 ou 284

Puis,

- Débit subdivision intéressée du compte 102 Biens mis à disposition des établissements
- Crédit 776 Produits issus de la neutralisation des amortissements

COMPTE 29 – PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES IMMOBILISATIONS

Les provisions pour dépréciation des immobilisations procèdent de la constatation d'un amoindrissement de la valeur d'un élément de l'actif immobilisé résultant de causes dont les effets ne sont pas nécessairement irréversibles.

Elles résultent de l'évaluation comptable des moins-values qu'il est raisonnable d'envisager sur les éléments d'actifs non amortissables. A la différence des provisions pour pertes et charges, elles expriment des corrections d'actif de sens négatif.

Si elles sont généralement afférentes à des immobilisations non amortissables (par exemple : terrains), elles peuvent néanmoins concerner également les dépréciations exceptionnelles subies par des immobilisations amortissables, lorsqu'en raison de leur caractère non définitif ces dépréciations ne peuvent être raisonnablement inscrites à un compte d'amortissement.

Les provisions pour dépréciation d'immobilisations font l'objet d'une étude particulière au chapitre 5 du présent tome comptable.

Le compte 29 se subdivise comme suit :

290 Provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles

- 2905 Marques, procédés, droits et valeurs similaires
- 2906 Droit au bail
- 2907 Fonds commercial
- 2908 Autres immobilisations incorporelles
- 291 Provisions pour dépréciation des immobilisations corporelles (même ventilation que celle du compte 21)
 - 2911 Terrains (autres que terrains de gisement)
- 292 Provisions pour dépréciation des immobilisations mises en concession
- 293 Provisions pour dépréciation des immobilisations en cours
 - 2931 Immobilisations corporelles en cours
 - 2932 Immobilisations incorporelles en cours
- 296 Provisions pour dépréciation des participations et créances rattachées à des participations
 - 2961 Titres de participation
 - 2966 Autres formes de participation
 - 2967 Créances rattachées à des participations (même ventilation que celle du compte 267)
- 297 Provisions pour dépréciation des autres immobilisations financières
 - 2971 Titres immobilisés autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille, droit de propriété (même ventilation que celle du compte 271)
 - 2972 Titres immobilisés, droit de créance (même ventilation que celle du compte 272)
 - 2973 Titres immobilisés de l'activité de portefeuille
 - 2974 Prêts (même ventilation que celle du compte 274)
 - 2975 Dépôts et cautionnements versés (même ventilation que celle du compte 275)
 - 2976 Autres créances immobilisées (même ventilation que celle du compte 276)

Technique comptable

Constitution de provision ou variation en augmentation d'une provision déjà constituée

- Débit 681 Dotations aux amortissements et aux provisions. Charges d'exploitation, ou
- Débit 686 Dotations aux amortissements et aux provisions. Charges financières, ou
- Débit 687 Dotations aux amortissements et aux provisions. Charges exceptionnelles
- Crédit 29 Provisions pour dépréciation des immobilisations

Annulation d'une provision devenue sans objet ou variation en diminution d'une provision

- Débit 29 Provisions pour dépréciation des immobilisations
- Crédit 781 Reprises sur amortissements et provisions (produits d'exploitation), ou
- Crédit 786 Reprises sur amortissements et provisions pour risques (produits financiers), ou
- Crédit 787 Reprises sur provisions (produits exceptionnels)

Cession d'immobilisation ayant donné lieu à provision

- Débit 29 Provisions pour dépréciation des immobilisations
- Crédit 781 Reprises sur amortissements et provisions (produits d'exploitation), ou

- Crédit 786 Reprises sur amortissements et provisions pour risques (produits financiers), ou
- Crédit 787 Reprises sur provisions (produits exceptionnels)

Les provisions pour dépréciation sont portées en déduction de la valeur des postes de l'actif du bilan qu'elles concernent, sous la forme prévue par le modèle de bilan.

CLASSE 3 – COMPTES DE STOCKS ET EN-COURS

DÉFINITION

Les stocks et productions en cours sont définis comme l'ensemble des biens ou des services qui interviennent dans le cycle d'exploitation de l'établissement pour être :

- soit vendus en l'état ou au terme d'un processus de production à venir ou en cours ;
- soit consommés au premier usage.

On distingue les stocks proprement dits, des productions en cours.

Les stocks proprement dits comprennent :

- les approvisionnements : matières premières (et fournitures), matières consommables (et fournitures) ;
- les produits : produits intermédiaires, produits finis, produits résiduels ;
- les marchandises.

Les stocks peuvent être directement inventoriés par rapport à une nomenclature.

Les productions en cours sont des biens (ou des services) en cours de formation au travers d'un processus de production. Ils peuvent être inventoriés par assimilation conventionnelle à d'autres biens de la nomenclature ou par inscription sous une ligne " non ventilés " de cette nomenclature.

Les biens pour lesquels une décision d'immobilisation a été prise ne figurent pas dans les stocks. Ils sont comptabilisés dans la classe des immobilisations.

CLASSEMENT

Pour les stocks et les en-cours, deux critères de classement ont été retenus :

- 1°) la nature physique du bien ou la nature du service ;
- 2°) l'ordre chronologique du cycle de production : approvisionnement, production en-cours, production, 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'établissement utilise le critère de la nature physique.

Il établit la nomenclature de biens et services qui correspond le mieux à ses besoins internes de gestion.

Il est recommandé aux établissements d'établir cette nomenclature en se référant à la nomenclature des activités françaises¹ de telle sorte qu'à son niveau le plus regroupé la nomenclature interne puisse être :

- soit identique à la nomenclature officielle ;
- soit une simple subdivision de la nomenclature officielle afin que cette dernière puisse être reconstituée par simple addition.

¹ Décret n°92-1129 du 2 octobre 1992 portant approbation des nomenclatures d'activités et de produits, pour une mise en œuvre au 1^{er} janvier 1993.

Dans le cas exceptionnel où des produits ne pourraient pas être répartis suivant les postes de la nomenclature officielle, ils pourront figurer sur une ligne “ non ventilés ”.

Les comptes de stocks et en-cours se subdivisent comme suit :

31 MATIÈRES PREMIÈRES (ET FOURNITURES)

311 Matières (ou groupe) A

312 Matières (ou groupe) B

317 Fournitures A, B, C, ...

32 AUTRES APPROVISIONNEMENTS

321 Matières consommables

3211 Matière (ou groupe) C

3212 Matière (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

326 Emballages

3261 Emballages perdus

3265 Emballages récupérables non identifiables

3267 Emballages à usage mixte

33 EN-COURS DE PRODUCTION 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 Études en cours

3411 Études en cours E1

3412 Études en cours E2

345 Prestations de service 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 matière de récupération)
- 3581 Déchets
- 3585 Rebut
- 3586 Matières de récupération

36 Compte à ouvrir, le cas échéant, sous l'intitulé « stocks provenant d'immobilisations »

37 STOCKS DE MARCHANDISES

- 371 Marchandises (ou groupe) A
- 372 Marchandises (ou groupe) B

MODALITÉS D'ÉVALUATION DES STOCKS

À LA DATE D'ENTRÉE

A leur date d'inscription dans les comptes de l'établissement, les stocks et les productions en cours sont comptabilisés soit à leur coût d'acquisition, soit au coût de production (définis aux comptes d'immobilisations ci-dessus).

Ces coûts ne comprennent que les seuls éléments qui interviennent normalement dans leur formation. Les pertes et gaspillages en sont exclus. L'imputation des charges fixes de production au coût de transformation est basée sur la capacité normale de production (imputation rationnelle). Cette capacité normale est pour chaque établissement définie en fonction des moyens dont elle dispose et de la production qu'elle peut raisonnablement en attendre.

Les intérêts des capitaux empruntés pour financer les biens et services peuvent être inclus dans leur coût lorsqu'ils concernent la période de production desdits biens et services et que le cycle de production est supérieur à un an. Les charges de stockage s'ajoutent au coût d'acquisition ou de production lorsque les conditions spécifiques d'exploitation le justifient.

☞ Éléments identifiables

Les éléments identifiables, c'est à dire les articles ou catégories d'articles individualisables qui ne sont pas interchangeables, ainsi que ceux qui sont matériellement identifiés et affectés à des projets spécifiques dont le coût d'entrée peut être déterminé article par article ou catégorie par catégorie sont évalués à leur *coût réel d'entrée*.

☞ Éléments interchangeables

Pour les articles interchangeables qui, à l'intérieur de chaque catégorie, ne peuvent être unitairement identifiés après leur entrée en magasin, leur coût d'entrée est considéré comme égal au total formé par :

- le coût des stocks à l'arrêté du précédent exercice, considéré comme un coût d'entrée dans les comptes de l'exercice ;
- le coût d'entrée des achats et des productions de l'exercice.

Ce total est réparti entre les articles consommés dans l'exercice et les articles existant en stocks par application :

- soit d'un mode de calcul sur la base du *coût moyen pondéré* calculé à chaque entrée ou sur une période n'excédant pas la durée moyenne de stockage ;
- soit de la méthode " premier entré/premier sorti ".

Le coût moyen pondéré est égal au rapport entre le total des coûts d'acquisition (ou de production) et les quantités acquises (ou produites).

À UNE DATE POSTÉRIEURE

☞ *A l'inventaire*, les stocks et les productions en cours sont évalués à leur valeur actuelle (valeur d'inventaire) (voir définition aux comptes d'immobilisations).

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.

☞ *A la date d'arrêté des comptes*, l'évaluation est faite distinctement en comparant leur coût d'entrée et leur valeur actuelle.

C'est la plus basse des deux valeurs comparées qui est retenue. Si cette valeur est la valeur actuelle, celle-ci est présentée à partir du coût d'entrée par application à ce dernier d'une provision pour dépréciation.

Toutefois, la valeur d'entrée est toujours retenue pour les stocks et les productions en cours qui ont fait l'objet d'un contrat de vente ferme dont l'exécution interviendra ultérieurement dès lors que le prix de vente stipulé couvre à la fois cette valeur et la totalité des frais restant à supporter pour la bonne exécution du contrat.

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.

MODALITÉS D'ÉVALUATION DES STOCKS EN MONNAIES ÉTRANGÈRES DÉTENUS À L'ÉTRANGER

La valeur en monnaies étrangères de stocks détenus à l'étranger est convertie en monnaie nationale, en fin d'exercice, à un cours légal, 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'établissement peut utiliser une autre méthode dans la mesure où elle n'est pas susceptible d'affecter sensiblement les résultats.

Des provisions pour dépréciation sont constituées si la valeur au jour de l'inventaire, compte tenu du cours de change audit jour, est inférieur à la valeur d'entrée en compte.

MÉTHODES DE SUIVI D'INVENTAIRE

Pour suivre leurs stocks, les établissements ont le choix entre *l'inventaire intermittent* (dénombrement périodique et au moins annuel) et *l'inventaire permanent* (suivi continu des quantités détenues).

☞ inventaire intermittent

Dans le système de l'inventaire intermittent, le plus simple, l'aspect patrimonial des stocks est laissé de côté et la classe 3 n'est pas mouvementée en cours d'année.

Dès la livraison, tous les achats sont considérés uniquement comme des charges d'exploitation et débités au compte 60. Les ventes sont enregistrées au compte 70.

Cependant, cette procédure n'est pas satisfaisante : elle ne permet pas d'inscrire à l'actif du bilan le stock existant à la date de l'inventaire et elle fausse le résultat dans la mesure où les charges comprennent également les articles achetés et non vendus.

Elle implique donc, en fin d'exercice, un ajustement comptable qui permet :

- de faire apparaître le stock à l'actif du bilan ;
- d'éliminer du compte de résultat les achats non revendus.

Cette opération est effectuée grâce aux comptes de *variation des stocks* 6031, 6032 et 6037 qui sont mouvementés en contrepartie des comptes 31, 32 et 37 (pour les stocks d'approvisionnements et de marchandises) et aux comptes de variation des stocks 7133, 7134 et 7135 qui sont mouvementés en contrepartie des comptes 33, 34 et 35 (pour les stocks de produits).

Technique comptable

Exercice N

En cours d'exercice, achats d'approvisionnement, pour la valeur d'achat

- Débit 601 Achats stockés. Matières premières (et fournitures) ou 602 Achats stockés. Autres approvisionnements
- Crédit subdivision intéressée du compte 401 Fournisseurs

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

- Débit 31 ou 32
- Crédit 6031 ou 6032

Exercice N+1 : l'établissement 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 ou 6032 Variation des stocks des autres approvisionnements
- Crédit 31 Matières premières ou 32 Autres approvisionnements

Constatation du stock final (stock initial au 31/12/N + ventes N+1 – cessions N+1)

- Débit 31 ou 32
- Crédit 6031 ou 6032

☞ 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.

Ce système tend à sauvegarder la double nature des stocks, éléments du patrimoine et opérations génératrices de résultat.

Pour ce faire, les achats et les ventes sont comptabilisées 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.

Technique comptable

En cours d'exercice

Achats d'approvisionnement

- Débit 601 Achats stockés. Matières premières (et fournitures) ou 602 Achats stockés. Autres approvisionnements
- Crédit subdivision intéressée du compte 401 Fournisseurs

Au fur et à mesure des achats, comptabilisation de l'entrée en stocks

- Débit 31 Matières premières ou 32 Autres approvisionnements
- Crédit 6031 Variation des stocks de matières premières, ou
- Crédit 6032 Variation des stocks des autres approvisionnements

Cessions d'approvisionnement

- Débit 411 Clients
- Crédit subdivision intéressée du compte 70

Au fur et à mesure des cessions, comptabilisation de la sortie des stocks

- Débit 6031 ou 6032
- Crédit 31 ou 32

En fin d'exercice, les soldes des comptes 601, 602 et 6031, 6032 sont virés au compte 120 Résultat de l'exercice (bénéfice) ou 129 Résultat de l'exercice (perte).

COMPTE 39 – PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES STOCKS ET EN-COURS

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 de leur augmentation, 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 provisions ou de leur quote-part devenues sans objet.

Le compte 39 se subdivise comme suit :

391 Provisions pour dépréciation des matières premières (et fournitures)

- 3911 Matières (ou groupe) A
- 3912 Matières (ou groupe) B
- 3917 Fournitures A, B, C, ...

392 Provisions pour dépréciation des autres approvisionnements

- 3921 Matières consommables (même ventilation que celle du compte 321)
- 3922 Fournitures consommables (même ventilation que celle du compte 322)
- 3926 Emballages (même ventilation que celle du compte 326)

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

- 3931 Produits en cours (même ventilation que celle du compte 331)
- 3935 Travaux en cours (même ventilation que celle du compte 335)

394 Provisions pour dépréciation des en-cours de production services

- 3941 Études en cours (même ventilation que celle du compte 341)
- 3945 Prestations de services en cours (même ventilation que celle du compte 345)

395 Provisions pour dépréciation des stocks de produits

- 3951 Produits intermédiaires (même ventilation que celle du compte 351)
- 3955 Produits finis (même ventilation que celle du compte 355)

397 Provisions pour dépréciation des stocks de marchandises

- 3971 Marchandise (ou groupe) A
- 3972 Marchandise (ou groupe) B

Technique comptable

Constitution de provision

- Débit 6817 Dotations aux provisions pour dépréciation des actifs circulants
- Crédit 39 Provisions pour dépréciation des stocks et en-cours

Réintégration de la provision devenue sans objet ou ayant rempli son objet

- Débit 39 Provisions pour dépréciation des stocks et en-cours
- Crédit 7817 Reprises sur provisions pour dépréciation des actifs circulants

CLASSE 4 – COMPTES DE TIERS

Les comptes de la classe 4 enregistrent les créances et les dettes liées à des opérations non exclusivement financières faites en général à court terme. Par extension, ils enregistrent les écritures de régularisation des charges et des produits.

Il est néanmoins utile que, pour l'analyse financière du bilan, les comptes de tiers comportent des subdivisions permettant d'identifier autant que de besoin les créances et les dettes en fonction de leur terme.

Sont regroupés dans les comptes de classe 4, les comptes rattachés aux comptes de tiers et destinés à enregistrer soit des modes de financement liés aux dettes et aux créances (effets à payer, effets à recevoir), soit des dettes et des créances à venir se rapportant à l'exercice (charges à payer, produits à recevoir).

Les comptes de régularisation enregistrent les charges à répartir sur plusieurs exercices, les charges constatées d'avance et les produits constatés d'avance.

Les comptes de tiers, notamment le compte 40 "Fournisseurs et comptes rattachés" et le compte 41 "Clients et comptes rattachés" peuvent être subdivisés pour identifier :

- les transactions avec clause de réserve de propriété ;
- les dettes et créances en France ou à l'étranger ;
- la partie des dettes et créances dont les échéances sont à long, moyen ou court terme ;
- les intérêts courus.

Les établissements peuvent également subdiviser les comptes fournisseurs et clients pour identifier ceux se rapportant à des entreprises qui leur sont liées ou avec lesquelles ils ont un lien de participation¹.

COMPTE 40 – FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHÉS

Ce compte enregistre les dettes et avances de fonds liées à l'acquisition de biens ou de services.

Le compte 40 se subdivise comme suit :

- 401 Fournisseurs
- 403 Fournisseurs - Effets à payer
- 404 Fournisseurs d'immobilisations
- 405 Fournisseurs d'immobilisations - Effets à payer
- 408 Fournisseurs - Factures non parvenues
- 409 Fournisseurs débiteurs

COMPTE 401 – FOURNISSEURS

Le compte 401 se subdivise comme suit :

- 4011 Fournisseurs - Achats de biens et prestations de services
- 4017 Fournisseurs - Retenues de garantie et oppositions

¹ Les établissements, en tout état de cause, doivent donner cette information dans l'annexe.

Ces subdivisions peuvent elles-mêmes être ventilées en fonction du terme (long terme, moyen terme, court terme).

Technique comptable

Lors de la prise en charge de la dépense ordonnancée

- Débit subdivision classe 6 intéressée, pour le montant hors taxes récupérables par l'établissement
- Débit 4096 Fournisseurs - Créances pour emballages et matériel à rendre
- Débit 4456 Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles pour le montant des taxes récupérables par l'établissement
- Crédit 401 Fournisseurs, pour le montant des factures d'achats ou de biens ou de prestations de services

Lors du règlement

- Débit 401 Fournisseurs
- Crédit classe 5

pour le montant des factures d'avoir reçues à l'occasion de retour de marchandises au fournisseur et ayant fait l'objet d'un ordre de reversement

- Débit 401 Fournisseurs
- Crédit classe 6 intéressée

lors de l'acceptation d'une lettre de change ou de la remise d'un billet à ordre

- Débit 401 Fournisseurs
- Crédit 403 Fournisseurs - Effets à payer

pour le montant des rabais, remises et ristournes obtenus hors factures

- Débit 401 Fournisseurs
- Crédit 609 Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats

pour le montant des avances et acomptes versés sur commandes d'exploitation, pour solde de ce dernier

- Débit 401 Fournisseurs
- Crédit 409 Fournisseurs débiteurs,

pour les retenues de garanties opérées et oppositions exécutées

- Débit 401 Fournisseurs
- Crédit 4017 Fournisseurs - retenues de garantie et oppositions

pour les avis de paiement émis

- Débit 401 Fournisseurs
- Crédit 4668 Avis de paiement

pour le montant des dépenses à régulariser

- Débit 401 Fournisseurs
- Crédit 4728 Autres dépenses à régulariser

Le compte 4017 est crédité du montant de la retenue de garantie pratiquée lors du règlement des achats. Il est débité par le crédit d'un compte de la classe 5, lors de la libération de la retenue de garantie. Ce compte enregistre également les oppositions exécutées par le comptable assignataire.

COMPTE 404 - FOURNISSEURS D'IMMOBILISATIONS

Le compte 404 se subdivise comme suit :

4041 Fournisseurs - Achats d'immobilisations ;

4047 Fournisseurs d'immobilisations - Retenues de garantie et oppositions.

Technique comptable

Lors de l'acquisition

- Débit subdivision classe 2 intéressée, pour le montant hors taxes récupérables par l'établissement
- Débit 44562 Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles, pour le montant des taxes récupérables par l'établissement
- Crédit 404 Fournisseurs d'immobilisations

Lors du règlement

- Débit 404 Fournisseurs d'immobilisations
- Crédit classe 5

Lors de l'acceptation d'une lettre de change ou de la remise d'un billet à ordre

- Débit 404 Fournisseurs d'immobilisations
- Crédit 405 Fournisseurs d'immobilisation – Effets à payer

pour le montant des avances et acomptes versés sur commandes d'exploitation, pour solde de ce dernier

- débit 404 Fournisseurs d'immobilisations
- Crédit 409 Fournisseurs débiteurs

Pour le montant des retenues de garantie ou oppositions

- Débit 404 Fournisseurs d'immobilisations
- Crédit 4047 Fournisseurs d'immobilisations - retenues de garantie et oppositions

Pour le montant des avis de paiement émis

- Débit 404 Fournisseurs d'immobilisations
- Crédit 4668 Avis de paiement

Pour le montant des dépenses à régulariser

- Débit 404 Fournisseurs d'immobilisations
- Crédit 4728 Autres dépenses à régulariser

Le compte 4047 est crédité du montant de la retenue de garantie pratiquée lors du règlement des travaux. Il est débité par le crédit du compte financier lors de la libération de la retenue de garantie ou en cas de non libération pour malfaçons, par le crédit du compte 231. Il enregistre également les oppositions exécutées par le comptable assignataire.

COMPTE 408 – FOURNISSEURS - FACTURES NON PARVENUES

Le compte 408 se subdivise comme suit :

4081 Fournisseurs

4084 Fournisseurs d'immobilisations

4088 Fournisseurs - Intérêts courus

Le compte 408 est crédité à la clôture de la période comptable du montant, taxes comprises, des factures imputables à la période close, mais non parvenues ou non encore ordonnancées, dont le montant est suffisamment connu et évaluable et correspondant à des dépenses engagées *et dont le service est fait avant le 31 décembre* de l'année intéressée, par le débit des comptes concernés de la classe 6 ou de la classe 2.

Sur l'exercice N+1, les écritures de charges à payer constatées en N doivent être régularisées, soit selon la *méthode de l'ordre de paiement*, soit selon la *méthode de la contrepassation*. Ces deux techniques sont décrites au chapitre 5-Les opérations de fin d'exercice, du présent tome.

COMPTE 409 – FOURNISSEURS DÉBITEURS

Le compte 409 se subdivise comme suit :

- 4091 Fournisseurs - Avances et acomptes versés sur commandes
- 4096 Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre
- 4097 Fournisseurs – Autres avoirs
 - 40971 Fournisseurs d'exploitation
 - 40974 Fournisseurs d'immobilisations
- 4098 Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus

Compte 4091 – Fournisseurs – Avances et acomptes versés sur commandes

Technique comptable

Lors du paiement d'avances

- Débit 4091 Fournisseurs – Avances et acomptes versés sur commandes
- Crédit classe 5

Réception de la facture ou mémoire

- Débit 401 Fournisseurs
- Crédit 4091 Fournisseurs – Avances et acomptes versés sur commandes

Simultanément

- Débit classe 6 ou 2 intéressée
- Débit 4456 TVA déductible
- Crédit 401 Fournisseurs, pour le montant restant dû

Opération de fin d'exercice dans le cas où les avances et acomptes ont été inscrits en cours d'exercice au compte 4091

- Débit 237 ou 238
- Crédit 4091 Fournisseurs – Avances et acomptes versés sur commandes

Compte 4096 - Fournisseurs - Créances pour emballages et matériel à rendre

Technique comptable

Consignation par les fournisseurs d'emballages ou de matériels, pour le montant de la consignation

- Débit 4096 Fournisseurs - Créances pour emballages et matériel à rendre
- Crédit 401 Fournisseurs

Restitution par l'établissement des emballages au prix de la consignation

- Débit 401 Fournisseurs
- Crédit 4096 Fournisseurs – Créances pour emballages et matériel à rendre

Conservation par l'établissement des emballages

- Débit 602 Achats stockés - Autres approvisionnements
- Crédit 4096 Fournisseurs - Créances pour emballages et matériel à rendre

Si la reprise se fait pour un montant inférieur à celui de la consignation

- Débit 401 Fournisseurs
- Débit 6136 Malis sur emballages
- Crédit 4096 Fournisseurs – Créances pour emballages et matériel à rendre

Compte 4097 - Fournisseurs - Autres avoirs

Les soldes débiteurs des comptes fournisseurs d'exploitation et d'immobilisations autres que 4091, 4096 et 4098 sont virés au débit du compte 4097 " Fournisseurs - Autres avoirs ".

Compte 4098 – Rabais, remises et ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus

Sont comptabilisés en fin d'exercice au compte 4098 les différents rabais, remises et ristournes dont l'établissement a connaissance mais dont il n'a pas reçu la notification. Ce sont des produits à recevoir.

Technique comptable

Constataion des rabais, remises et ristournes à obtenir

- Débit 4098 Rabais, remises et ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus
- Crédit compte de charge intéressé

Réception de la notification des rabais, remises et ristournes

- Débit 401 Fournisseurs
- Crédit 4098 Rabais, remises et ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus

COMPTE 41 – CLIENTS ET COMPTES RATTACHÉS

Les créances liées à la vente de biens ou services rattachés au cycle d'exploitation de l'établissement sont enregistrées au compte 41.

Le compte 41 se subdivise comme suit :

- 411 Clients
- 413 Clients - Effets à recevoir
- 416 Clients douteux ou litigieux
- 418 Clients - Produits non encore facturés
- 419 Clients créditeurs

COMPTE 411 – CLIENTS

Le compte 411 se subdivise comme suit :

- 4111 Clients - Ventes de biens ou de prestations de services
- 4117 Clients - Retenues de garantie

Technique comptable

Prise en charge de la recette

- Débit 411 Clients, pour le montant des factures de ventes de biens ou de prestations de services
- Crédit classe 7, pour le montant hors taxes collectées
- Crédit 4196 Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés
- Crédit 4457 Taxes sur le chiffres d'affaires collectées par l'établissement

Lors du règlement reçu du client

- Débit classe 5
- Crédit 411 Clients

Comptabilisation des factures d'avoir

- Débit classe 7 intéressée, pour le montant des factures d'avoir établies par l'établissement lors du retour des marchandises par le client
- Crédit 411 Clients

Lors de l'acceptation par les clients d'une lettre de change ou de la réception d'un billet à ordre

- Débit 413 Clients - Effets à recevoir
- Crédit 411 Clients

Comptabilisation des réductions sur ventes accordées aux clients hors factures

- Débit 709 Rabais, remises et ristournes accordées par l'établissement
- Crédit 411 Clients

Régularisation des avances et acomptes reçus, pour solde du compte 4191

- Débit 4191 Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes
- Crédit 411 Clients

Compte 4117 - Clients - Retenues de garantie

Technique comptable

Comptabilisation des retenues effectuées par les clients sur le prix convenu, jusqu'à l'échéance du terme de garantie prévu

- Débit 4117 Clients. Retenues de garantie, pour le montant des retenues
- Crédit compte 41 intéressé

Lors de l'encaissement

- Débit classe 5
- Crédit 4117 Clients. Retenues de garantie

COMPTE 413 – CLIENTS - EFFETS À RECEVOIR

Technique comptable

Entrée des effets dans la portefeuille

- Débit 413 Clients. Effets à recevoir
- Crédit 411 Clients

A l'échéance de l'effet ou à la date de l'escompte

- Débit classe 5
- Débit 6616 Intérêts bancaires et sur opérations de financement (escompte,...)
- Crédit 413 Clients. Effets à recevoir

A la date de l'escompte des effets, la comptabilité des engagements enregistre :

- en débit, le montant des créances escomptées non échues ;
- en crédit, le montant des effets circulants sous l'endos de l'établissement correspondant au financement obtenu.

Les écritures d'annulation des engagements sont passées à une date postérieure à celle de l'échéance des effets, après l'expiration des délais de recours.

En cas de renvoi de l'effet par l'établissement de crédit¹ pour non paiement ou toute autre cause (notamment réclamation ou refus d'acceptation ou irrégularité de l'effet) le remboursement du crédit d'escompte entraîne :

- Au bilan :
 - une inscription au crédit du compte de l'établissement prêteur ;
 - le rétablissement à l'actif de la créance initiale et, le cas échéant, la constitution d'une provision pour dépréciation à concurrence du montant de la perte probable ;
- Dans les engagements, la contre-passation des écritures d'engagement afférentes à l'effet retourné.

COMPTE 416 - CLIENTS DOUTEUX OU LITIGIEUX

Les créances douteuses sont des créances certaines dans leur principe que l'établissement possède à l'encontre de clients dont la solvabilité apparaît douteuse.

La créance douteuse est transférée au compte 416 pour son montant total, TVA comprise.

Une provision pour dépréciation doit être constatée dès qu'apparaît une perte probable.

Les créances deviennent litigieuses après que le client a reçu la facture et l'a contestée. Elle a donc été comptabilisée pour sa totalité, avant qu'une partie ne s'avère incertaine.

Technique comptable

Comptabilisation des créances que l'établissement possède à l'encontre de clients dont la solvabilité apparaît douteuse ou avec lesquels l'établissement est en litige

- Débit 416 Clients douteux ou litigieux
- Crédit 411 Clients

Lors de l'encaissement

- Débit classe 5
- Crédit 416 Clients douteux ou litigieux

¹ Dans le cas où le remettant reçoit un avis de non-paiement et que l'établissement de crédit conserve l'effet, les écritures ne sont pas nécessairement contre-passées dans les comptes de cet établissement. S'il y a contre-passation, l'opération symétrique est effectuée dans les comptes de l'établissement. En l'absence de contre-passation, une provision pour risques est constituée par l'établissement.

Reprise de la provision devenue sans objet

- Débit 491 Provisions pour dépréciation des comptes de clients
- Crédit 78174 Reprise sur provision pour dépréciation des créances

Comptabilisation de la créance admise en non-valeur ou ayant fait l'objet d'une remise gracieuse.

- Débit 6714 Créances devenues irrécouvrables dans l'exercice
- Crédit 416 Clients douteux ou litigieux

COMPTE 418 – CLIENTS - PRODUITS NON ENCORE FACTURÉS

Le compte 418 est débité en fin d'exercice par le crédit des comptes de la classe 7 ou des comptes de la des créances de toute nature *acquises à l'établissement*, dont le montant n'est pas définitivement arrêté et pour lesquelles les pièces justificatives n'ont pas fait encore été établies.

Le compte 418 se subdivise comme suit :

- 4181 Clients - Factures à établir
- 4188 Clients - Intérêts courus

Les écritures de produits à recevoir doivent être régularisées en N+1, selon l'une ou l'autre méthode décrites au chapitre 5 – Les opérations de fin d'exercice, du présent Tome comptable.

COMPTE 419 - CLIENTS CRÉDITEURS

Le compte 419 se subdivise comme suit :

- 4191 Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes
- 4196 Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés
- 4197 Clients - Autres avoirs
- 4198 Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir

Compte 4191 - Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes

Le compte 4191 enregistre à son crédit les avances et acomptes reçus par l'établissement sur les commandes à livrer, les travaux à exécuter ou les services à rendre. Il est débité, après ordonnancement de la facture, du montant de ces avances et acomptes.

Technique comptable

Réception par l'établissement des avances et acomptes sur les commandes à livrer, les travaux à exécuter ou les services à rendre

- Débit classe 5
- Crédit 4191 Clients. Avances et acomptes reçus sur commandes

Émission de la facture

- Débit 4191 Clients. Avances et acomptes reçus sur commandes
- Débit 411 Clients, pour le solde restant à recouvrer
- Crédit classe 7, pour le montant total

Compte 4196 - Clients - Dettes pour emballages et matériel consignés

Technique comptable

Facturation par l'établissement à ses clients au titre des consignations d'emballages ou de matériels

- Débit 411 Clients
- Crédit 4196 Clients. Dettes pour emballages et matériel consignés

Restitution de l'emballage

- Débit 4196 Clients. Dettes pour emballages et matériel consignés
- Crédit 411 Clients

Conservation de l'emballage par le client

- Débit 4196 Clients. Dettes pour emballages et matériel consignés
- Crédit classe 7

Lorsque la reprise est effectuée pour un prix inférieur à celui de la consignation

- Débit 4196 Clients. Dettes pour emballages et matériel consignés
- Crédit 411 Clients, puis
- Crédit 7086 Bonis sur reprises d'emballages consignés

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

1 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

2 Apurement du compte 4198

- soit imputation de l'avoir sur une prochaine 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 classe 5

COMPTE 42 – PERSONNEL ET COMPTES RATTACHÉS

Le compte 42 se subdivise comme suit :

- 421 Personnel - Rémunérations dues
- 422 Comités d'entreprise, d'établissement, 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
- 429 Déficits et débits des comptables et régisseurs

COMPTE 421 – PERSONNEL - RÉMUNÉRATIONS DUES

Technique comptable

Comptabilisation des rémunérations brutes à payer au personnel

- Débit compte de charge intéressé
- Crédit 421 Personnel. Rémunérations dues

Comptabilisation des avances et acomptes 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
- Crédit 43 Sécurité sociale et autres organismes sociaux

Lors du règlement

- Débit 421 Personnel. Rémunérations dues
- Crédit compte de classe 5

COMPTE 422 – COMITÉS D'ENTREPRISES, D'ÉTABLISSEMENT - ŒUVRES 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, 6473 ou 6474. Il est débité du montant des versements effectués à ces comités ou aux œuvres sociales par le crédit d'un compte de trésorerie.

COMPTE 423 – PRÊTS CONSENTIS AU PERSONNEL DE L'ÉTABLISSEMENT

Ce compte enregistre le montant du prêt alloué au bénéficiaire en contrepartie du compte 2743 Prêts au personnel. Les établissements peuvent, s'ils sont autorisés par les instances délibérantes octroyer des prêts à leur personnel : exemple : prêt immobilier, prêt pour l'acquisition d'un véhicule.

COMPTE 425 – PERSONNEL - AVANCES ET ACOMPTES

Technique comptable

Versement de l'avance

- Débit 425 Personnel. Avances et acomptes
- Crédit classe 5

Régularisation de l'avance

- Débit 421 Personnel. Rémunérations dues
- Crédit 425 Personnel. Avances et acomptes

COMPTE 426 – PERSONNEL - DÉPÔT

Ce compte est crédité du montant des sommes confiées en dépôt à l'établissement par les membres de son personnel, par le débit d'un compte de trésorerie. Il est débité lors du remboursement au personnel des sommes ainsi déposées, par le crédit d'un compte de trésorerie.

COMPTE 427 – PERSONNEL - OPPOSITIONS

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 classe 5

COMPTE 428 – PERSONNEL - CHARGES À PAYER ET PRODUITS À RECEVOIR

Le compte 428 se subdivise comme suit :

4282 Dettes provisionnées pour congés à payer

4286 Autres charges à payer

4287 Produits à recevoir

Ce compte est mouvementé à la fin de l'exercice, au moment des écritures d'inventaire qui ont notamment pour objet l'enregistrement des charges et des produits afférents à la gestion de l'exercice clos.

S'agissant de charges à payer et de produits à recevoir, ces comptes doivent être régularisés en N+1, soit selon la technique de l'ordre de paiement (ou ordre de recouvrement), soit selon la technique de la contrepassation.

Il convient donc de se reporter au chapitre 5 – Les opérations de fin d'exercice du présent tome.

Compte 4282 – Dettes provisionnées pour congés à payer

Les dettes provisionnées sont des charges à payer rattachées aux dettes. Ce sont des dettes nettement précisées quant à leur objet mais dont l'échéance ou le montant est incertain. Lorsqu'une charge est irréversible et affectable, elle doit être inscrite au bilan parmi les dettes provisionnées.

Technique comptable

En fin d'exercice N : écritures d'inventaire qui ont pour objet le rattachement à l'exercice des dettes potentielles relatives aux congés à payer

- Débit 6412 Congés payés
- Crédit 4282 Dettes provisionnées pour congés à payer

Exercice N+1 : régularisation puis règlement effectué après liquidation définitive de la charge

- Méthode de l'ordre de paiement, ou
- Méthode de la contrepassation

Compte 4286 – Autres charges à payer

Le compte 4286 enregistre les charges autres que les dettes provisionnées pour congés à payer. Il fonctionne comme le compte 4282.

Compte 4287 – Produits à recevoir

Technique comptable

En fin d'exercice N : écritures d'inventaire qui ont pour objet le rattachement des produits afférents à la gestion de l'exercice clos

- Débit 4287 Produits à recevoir
- Crédit compte de la classe 7

Exercice N+1 : régularisation puis règlement effectué après liquidation définitive du produit

- Méthode de l'ordre de recouvrement
- Méthode de la contrepassation

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 Ordres de versement émis suite à constatation de déficit

4294 Débets émis par arrêté du ministre

42941 Comptables

42942 Régisseurs

4295 Débets émis par jugement ou arrêt du juge de comptes

4296 Redevables d'intérêts sur débets

4297 Redevables des condamnations pécuniaires

Compte 4291 - Déficits constatés

Ce compte retrace tout déficit, découvert, quelle qu'en soit l'origine.

Technique comptable

Constatation du déficit

- Débit 4291 Déficits constatés
- Crédit du compte intéressé en fonction de la nature du déficit

Apurement du déficit par règlement effectué par l'agent comptable ou le régisseur

- Débit classe 5
- Crédit 4291 Déficits constatés

Apurement du déficit par émission d'un ordre de versement

- Débit 4292 Ordres de versement émis suite à constatation de déficit
- Crédit 4291 Déficits constatés

Apurement du débet par émission d'un arrêté de débet

- Débit 4294 Débets émis par arrêté du ministre
- Crédit 4291 Déficits constatés

Compte 4292 - Ordres de versement émis suite à constatation de déficit

Ce compte retrace les opérations afférentes aux ordres de versement émis par le ministre intéressé après constatation d'un déficit.

Technique comptable

Émission d'un ordre de versement

- Débit 4292 Ordres de versement émis suite à constatation de déficit
- Crédit 4291 Déficits constatés

Apurement de l'ordre de versement suite à décharge de responsabilité ou remise gracieuse et/ou règlement par l'agent comptable ou le régisseur des sommes laissées à leur charge

- Débit classe 5
- Débit 6716 Déficits ou débet admis en décharge ou en remise gracieuse, pour le montant déchargé ou remis
- Crédit 4292 Ordres de versement émis suite à constatation de déficit

Apurement de l'ordre de versement par émission d'un arrêté de débet

- Débit 4294 Débets émis par arrêté du ministre
- Crédit 4292 Ordres de versement émis suite à constatation de déficit

Compte 4294 - Débets émis par arrêté du ministre

Ce compte retrace les opérations relatives aux 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.

Technique comptable

Émission d'un arrêté de débet

- Débit 4294 Débets émis par arrêté du ministre
- Crédit 4292 Ordres de versement émis suite à constatation de déficit, lorsque l'arrêté est émis à l'issue d'une procédure amiable, ou
- Crédit 4291 Déficits constatés, lorsque le débet est dû à une malversation ou un détournement

Apurement de l'arrêté de débet suite à décharge de responsabilité ou remise gracieuse et/ou règlement par l'agent comptable ou le régisseur des sommes laissées à leur charge

- Débit classe 5
- Débit 6716 Déficits ou débet admis en décharge ou en remise gracieuse, pour le montant déchargé ou remis
- Crédit 4294 Débets émis par arrêté du ministre

Apurement de l'arrêté de débet suite à admission en non-valeur

- Débit 6714 Créances devenues irrécouvrables dans l'exercice
- Crédit 4294 Débets émis par arrêté du ministre

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

Ce compte retrace les opérations afférentes aux jugements ou arrêts de débet prononcés par la Cour des comptes lors du jugement du compte financier.

Technique comptable

Émission d'un jugement ou arrêt de débet

- Débit 4295 Débets émis par jugement ou arrêt du juge des comptes
- Crédit du compte intéressé en fonction de la nature du déficit

Apurement du jugement ou arrêt de débet suite à décharge de responsabilité ou remise gracieuse et/ou règlement par l'agent comptable ou le régisseur des sommes laissées à leur charge

- Débit classe 5
- Débit 6716 Déficits ou débet admis en décharge ou en remise gracieuse, pour le montant déchargé ou remis
- Crédit 4295 Débets émis par jugement ou arrêt du juge des comptes

Apurement du jugement ou arrêt de débet suite à admission en non-valeur

- Débit 6714 Créances devenues irrécouvrables dans l'exercice
- Crédit 4295 Débets émis par jugement ou arrêt du juge des comptes

Compte 4296 - Redevables d'intérêts sur débet

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.

Dans le cas où le règlement n'intervient qu'après plusieurs années, l'établissement doit émettre à la fin de chaque exercice un titre de recettes pour le montant des intérêts liquidés au titre de l'exercice par la trésorerie générale des créances spéciales du Trésor.

Technique comptable

Prise en charge des intérêts

- Débit 4296 Redevables d'intérêts sur débet
- Crédit 77181 Intérêts issus d'arrêtés de débet

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
- Débit 67181 Intérêts sur débet admis en remise gracieuse, pour le montant remis
- Crédit 4296 Redevables d'intérêts sur débet

Apurement par admission en non-valeur

- Débit 6714 Créances devenues irrécouvrables dans l'exercice
- Crédit 4296 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.

Technique comptable

Prise en charge des amendes

- Débit 4297 Redevables des condamnations pécuniaires
- Crédit 7715 Condamnations pécuniaires prononcées par le juge des comptes

Apurement des amendes par règlement de l'agent comptable ou du régisseur

- Débit classe 5
- Crédit 4297 Redevables des condamnations pécuniaires

Apurement des amendes par admission en non-valeur

- Débit 6714 Créances devenues irrécouvrables
- Crédit 4297 Redevables des condamnations pécuniaires

COMPTES 43 – SÉCURITÉ SOCIALE ET AUTRES ORGANISMES SOCIAUX

Le compte 43 se subdivise comme suit :

431 Sécurité sociale

437 Autres organismes sociaux

438 Organismes sociaux - Charges à payer et produits à recevoir

COMPTES 431 – SÉCURITÉ SOCIALE

COMPTES 437 – AUTRES ORGANISMES SOCIAUX

Les comptes 431 et 437 enregistrent les sommes dues par l'établissement 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 645 Charges de sécurité sociale et de prévoyance
- Crédit 431 Sécurité sociale
- Crédit 437 Autres organismes sociaux

Prise en charge des charges sociales ouvrières

- Débit 421 Personnel. Rémunérations dues
- Crédit 431 Sécurité sociale
- Crédit 437 Autres organismes sociaux

Paiement des charges sociales

- Débit 431 Sécurité sociale
- Débit 437 Autres organismes sociaux
- Crédit classe 5

Par application de la loi n°82-939 du 4 novembre 1982 et du décret n°82-1001 du 26 novembre 1982 relatifs à la contribution exceptionnelle de solidarité, le versement de ladite contribution à laquelle sont soumis les salariés non affiliés au régime de l'UNEDIC, ne doit pas être considéré comme une charge par les établissements publics nationaux concernés.

En conséquence, la contribution exceptionnelle de solidarité précomptée sur les rémunérations des agents assujettis sera inscrite au crédit d'une subdivision du compte 437 intitulée " Contribution exceptionnelle de solidarité ".

Lors du versement des sommes précomptées par les établissements publics nationaux aux Trésoriers-payeurs généraux, correspondants du Fonds de solidarité, l'écriture suivante sera passée : débit de la subdivision intéressée du compte 437 par crédit du compte financier intéressé.

De même, par application de l'article 4 de l'ordonnance n°82-290 du 30 mars 1982 et du décret n°83-502 du 17 juin 1983, la contribution, mise en place pour limiter les possibilités de cumul entre pensions de retraite et revenus d'activité, devra être imputée au crédit d'une subdivision du compte 437 intitulée " Contribution de solidarité (art.4 de l'ordonnance du 30 mars 1982) ".

Dans une décision en date du 15 février 2000, la Cour de justice des communautés européennes a conféré à la CSG et à la CRDS la nature de cotisation sociale et non d'imposition (CJCE, 15 février 2000, affaires C-34/98 ET C-169/98 commission des communautés européennes c/République française). En conséquence, elles s'imputent au compte 431.

Technique comptable

Prise en charge de la CRDS

- Débit 421 Personnel. Rémunérations dues
- Crédit 431 Sécurité sociale

Règlement de la CRDS

- Débit 431 Sécurité sociale
- Crédit classe 5

COMPTE 438 – ORGANISMES SOCIAUX - CHARGES À PAYER ET PRODUITS À RECEVOIR

Le compte 438 se subdivise comme suit :

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

Ce compte est mouvementé à la fin de l'exercice, au moment des écritures d'inventaire qui ont notamment pour objet l'enregistrement des charges et des produits afférents à la gestion de l'exercice clos.

S'agissant de charges à payer et de produits à recevoir, ces comptes doivent être régularisés en début d'exercice suivant, soit selon la méthode de la contrepassation, soit selon la méthode de l'ordre de paiement (ou ordre de recouvrement) décrites au chapitre 5 du présent tome.

Compte 4382 - Charges sociales sur congés à payer

Le compte 4382 enregistre, en fin d'exercice, les charges sociales liées aux congés payés qui n'ont pu être mandatées avant cette date.

Technique comptable

En fin d'exercice N : écritures d'inventaire : comptabilisation des charges qui n'ont pu être ordonnancées

- Débit 645 Charges de sécurité sociale et de prévoyance
- Crédit 4382 Charges sociales sur congés à payer

Exercice N+1 : Régularisation après liquidation définitive

- Méthode de l'ordre de paiement, ou
- Méthode de la contrepassation

Compte 4386 - Autres charges à payer

Ce compte est crédité, à la fin de l'exercice, du montant des charges autres que les charges sociales sur congés à payer qui n'ont pu être ordonnancées par le débit du compte de charge par nature intéressé.

Se reporter aux commentaires du compte 4286.

Compte 4387 - Produits à recevoir

Dans l'hypothèse où, conformément aux dispositions de certains accords de salaires, conventions collectives ou contrats de travail individuels, l'établissement a réglé à ses employés tout ou partie de leur rémunération en cas de maladie, d'accident ou de maternité, le compte 4387 est débité du montant des diverses prestations qu'il a ainsi avancées à ses salariés pour le compte de la sécurité sociale et des autres organismes sociaux par le crédit du compte 641 " Rémunérations du personnel ".

En effet, dans cette hypothèse, l'établissement est subrogé dans les droits des salariés vis à vis des organismes susvisés.

Ce compte sera crédité des recouvrements opérés après liquidation définitive.

COMPTE 44 – ÉTAT ET AUTRES COLLECTIVITÉS PUBLIQUES

Le compte 44 se subdivise comme suit :

- 441 Etat - Subventions à recevoir
- 442 Etat - impôts et taxes recouvrables sur des tiers
- 443 Opérations particulières avec l'Etat, les collectivités publiques, les organismes internationaux
- 444 Etat - Impôt sur les bénéfices
- 445 Etat - Taxes sur le chiffre d'affaires
- 446 Obligations cautionnées
- 447 Autres impôts, taxes et versements assimilés
- 448 Etat - Charges à payer et produits à recevoir

D'une manière générale, les opérations à inscrire au compte 44 sont celles qui sont faites avec l'Etat, les collectivités publiques et les organismes internationaux à caractère officiel, considérés en tant que puissance publique à l'exception par conséquent des ventes et des achats qui s'inscrivent au compte 40 " Fournisseurs et comptes rattachés " et 41 " Clients et comptes rattachés " au même titre que les opérations faites avec les autres fournisseurs et autres clients.

COMPTE 441 - ETAT - SUBVENTIONS À RECEVOIR

Le compte 441 se subdivise comme suit :

- 4411 Subventions d'investissement
- 4417 Subventions d'exploitation
- 4419 Avances sur subventions

Dès lors qu'elles sont *notifiées* à l'établissement, les subventions doivent être inscrites aux subdivisions intéressées de la classe 7 ou du compte 13.

Technique comptable

Notification à l'établissement de la subvention

- Débit 4411 Subventions d'investissement
 - Crédit 13 Subventions d'investissement,
- ou
- Débit 4417 Subvention d'exploitation
 - Crédit 74 Subventions d'exploitation

Réception des fonds

- Débit classe 5
- Crédit 4411 ou 4417

COMPTE 442 – ETAT - IMPÔTS ET TAXES RECOUVRABLES SUR DES TIERS

Le compte 442 se subdivise comme suit :

- 4424 Obligataires
- 4425 Associés

Le compte 442 est crédité des retenues effectuées par l'établissement pour le compte de l'Etat sur des sommes dues à des tiers par le débit de leurs comptes.

COMPTE 443 – OPÉRATIONS PARTICULIÈRES AVEC L'ETAT, LES COLLECTIVITÉS PUBLIQUES, LES ORGANISMES INTERNATIONAUX

Le compte 443 se subdivise comme suit :

- 4431 Créances sur l'Etat résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA
- 4438 Intérêts courus sur créances figurant au compte 4431

Ce compte enregistre notamment les produits ou charges résultant d'avantages accordés ou de sujétions imposées à l'établissement public par l'Etat, les collectivités publiques, les organismes internationaux.

Il enregistre par exemple à son crédit les sommes à reverser par l'établissement au titre de dotation ou complément de dotation (se reporter au compte 103).

Compte 4431 – Créances sur l'Etat résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA

L'article 2 de la loi de finances rectificative pour 1993 a supprimé la règle du décalage d'un mois pour la déduction de la TVA sur les biens autres que les immobilisations et les services à compter du 1^{er} juillet 1993.

Avant 1993, la déduction de la taxe d'amont grevant les services et les biens autres que les immobilisations était automatiquement retardée d'un mois : elle était donc opérée sur la taxe due 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 10 000 francs, cette déduction a donné naissance à une créance sur le Trésor convertie en titres et portant intérêts annuels (voir compte 4438).

Le remboursement de la créance 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 (pour mémoire, cette écriture ayant été enregistrée en son temps)

- Débit 4431 Créances sur l'Etat 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 par l'Etat

- Débit classe 5
- Crédit 4431 Créances sur l'Etat résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA

Compte 4438 – Intérêts courus sur créances figurant au 4431

Il enregistre les intérêts courus sur les créances inscrites au compte 4431.

Technique comptable

Comptabilisation des intérêts

- Débit 4438 Intérêts courus sur créances figurant au 4431
- Crédit 7638 Revenus des créances diverses

Encaissement des intérêts

- Débit classe 5
- Crédit 4438 Intérêts courus sur créances figurant au 4431

COMPTE 444 – ETAT - IMPÔTS SUR LES BÉNÉFICES

Sous réserve des exonérations prévues par les textes, les EPIC sont assujettis à l'impôt sur les sociétés (Art. L206 du code général des impôts).

Technique comptable

Constatation de l'impôt dû à l'Etat

- Débit 695 Impôt sur les bénéfices
- Crédit 444 Etat. Impôt sur les bénéfices

Règlement au Trésor

- Débit 444 Etat. Impôt sur les bénéfices
- Crédit classe 5

Le règlement de l'impôt forfaitaire annuel dû par l'établissement est comptabilisé initialement comme une avance sur impôt au débit du compte 444 par le crédit d'un compte de trésorerie.

Le compte 444 est également débité du montant de la créance résultant du report en arrière du déficit par le crédit du compte 699 " Produits - Report en arrière des déficits ".

COMPTE 445 – ETAT - TAXES SUR LE CHIFFRES D'AFFAIRES

Le compte 445 se subdivise comme suit :

4452 T.V.A. due intracommunautaire

4455 Taxes sur le chiffre d'affaires à décaisser

44551 T.V.A. à décaisser

- 44558 Taxes assimilées à la T.V.A.
- 4456 Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles
 - 44562 T.V.A. sur immobilisations
 - 44563 T.V.A. transférée par d'autres organismes
 - 44566 T.V.A. sur autres biens et services
 - 44567 Crédit de T.V.A. à reporter
 - 44568 Taxes assimilées à la T.V.A.
- 4457 Taxes sur le chiffre d'affaires collectées par l'établissement
 - 44571 T.V.A. collectée
 - 44578 Taxes assimilées à la T.V.A.
- 4458 Taxes sur le chiffre d'affaires à régulariser ou en attente
 - 44581 Acomptes - Régime simplifié d'imposition
 - 44582 Acomptes – Régime du forfait
 - 44583 Remboursement de taxes sur le chiffre d'affaires demandé
 - 44584 T.V.A. récupérée d'avance
 - 44586 Taxes sur le chiffre d'affaires sur factures non parvenues
 - 44587 Taxes sur le chiffre d'affaires sur factures à établir

Ce compte reçoit, d'une part le montant des taxes collectées pour le compte de l'Etat et d'autre part, le montant des taxes à récupérer. Il retrace notamment les opérations relatives à la TVA.

Impôt général 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.

A 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, ...) et il ne verse que la différence entre taxe facturée au client et taxe déductible (droit à déduction de la taxe d'amont).

Les EPIC sont redevables de la TVA pour les opérations assujetties à TVA ; en effet, ils effectuent 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'établissement :

- 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 la direction générale des impôts, à laquelle il convient de se reporter.

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^{ème} 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 Etat membre) ;
- une acquisition en principe soumise à TVA du côté de l'acquéreur (principe de l'imposition dans l'Etat de destination).

Ainsi, pour les livraisons de biens à destination d'un autre Etat membre qui sont en principe exonérées de TVA en France, le produit de la vente est porté au crédit du compte 70 par le débit du compte 41 Clients pour le montant hors taxes, la TVA intracommunautaire étant supportée par l'acquéreur.

Technique comptable

Achats de marchandises en France

- Débit 607 Achats de marchandises, pour le montant hors taxes
- Débit 44566 TVA déductible sur autres biens et services, pour le montant de la TVA déductible
- Crédit 401 Fournisseurs pour le montant TTC

Acquisitions intracommunautaires

- Débit 607 Achats de marchandises, pour le montant hors taxes
- Débit 44566 TVA déductible sur autres biens et services, pour le montant de la TVA déductible
- Crédit 401 Fournisseurs, pour le montant HT
- Crédit 4452 TVA due intracommunautaire, pour le montant de la TVA intracommunautaire

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'établissement 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).

Compte 4456 – Taxes sur le chiffres d'affaires déductibles

Est portée à ce compte la créance de l'établissement sur l'Etat résultant du droit à déduction de la TVA mentionnée sur les factures des fournisseurs.

Technique comptable

Achats de marchandises en France

- Débit 607 Achats de marchandises, pour le montant HT
- Débit 4456 TVA déductible, pour le montant de la TVA déductible
- Crédit 401 Fournisseurs, pour le montant TTC

Règlement aux fournisseurs

- Débit 401 Fournisseurs
- Crédit classe 5

Compte 4457 – Taxes sur le chiffres d'affaires collectées par l'établissement

Est portée à ce compte la dette envers l'Etat résultant de la facturation de la TVA aux clients.

Technique comptable

Ventes de marchandises en France

- Débit 41 Clients, pour le montant TTC
- Crédit subdivision intéressée du compte 70, pour le montant HT
- Crédit 4457 TVA collectée, pour le montant de la TVA

Encaissement

- Débit classe 5
- Crédit 41 Clients

COMPTE 446 – OBLIGATIONS CAUTIONNÉES

Les obligations cautionnées sont des effets de crédit servant en l'acquit des taxes sur le chiffres d'affaires et des droits de douane.

Technique comptable

- Débit 44551 TVA à décaisser
- Crédit 446 Obligations cautionnées
- 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

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.

COMPTE 448 – ETAT - CHARGES À PAYER ET PRODUITS À RECEVOIR

Le compte 448 se subdivise comme suit :

4482 Charges fiscales sur congés à payer

4486 Charges à payer

4487 Produits à recevoir

Ce compte est mouvementé à la fin de l'exercice, au moment des écritures d'inventaire qui ont notamment pour objet l'enregistrement des charges et des produits afférents à la gestion de l'exercice clos.

S'agissant de charges à payer et de produit à recevoir, ces comptes doivent être régularisés en début d'exercice suivant, soit selon la méthode de la contrepassation, soit selon la méthode de l'ordre de paiement (ou ordre de recouvrement) décrites au chapitre 5 du présent tome.

Compte 4482 – Charges fiscales sur congés à payer

Le compte 4482 enregistre, en fin d'exercice, les charges fiscales liées aux congés payés qui n'ont pu être ordonnancées avant cette date.

Technique comptable

En fin d'exercice N : écritures d'inventaire : comptabilisation des charges qui n'ont pu être ordonnancées avant cette date

- Débit 631 ou 633 Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations
- Crédit 4482 Charges fiscales sur congés à payer

Exercice N+1 : Régularisation après liquidation définitive

- Méthode de l'ordre de paiement, ou
- Méthode de la contrepassation

Compte 4486 – Charges à payer

Ce compte est crédité à la fin de l'exercice du montant des charges autres que les charges fiscales sur congés à payer qui n'ont pu être ordonnancées par le débit du compte de charge par nature intéressé.

Se reporter aux commentaires du compte 4282.

Compte 4487 – Produits à recevoir

Ce compte enregistre, en fin d'exercice, le montant des produits à recevoir de l'Etat, ou d'autres collectivités publiques, dont le montant non définitivement arrêté ou ordonnancé n'a pas encore été inscrit à un compte débiteur de la classe 4.

Technique comptable

En fin d'exercice N : écritures d'inventaire : constatation des produits à recevoir

- Débit 4487 Produits à recevoir
- Crédit compte de produits par nature intéressé

Exercice N+1 : Régularisation après liquidation définitive

- Méthode de l'ordre de recouvrement, ou
- Méthode de la contrepassation

COMPTE 45 – GROUPES ET ASSOCIÉS

Le compte 45 et ses subdivisions ne peuvent être ouverts que sur autorisation expresse du bureau 5B de la DGCP.

Le compte 45 se subdivise comme suit :

451 Groupe

458 Associés – Opérations faites en commun et en G.I.E.

4581 Opérations courantes

4588 Intérêts courus

COMPTE 451 – GROUPE

Ce compte ne concerne que les seules opérations financières réalisées par l'établissement avec ses filiales, lorsqu'il a été autorisé à en créer.

Technique comptable

Comptabilisation des fonds avancés par l'établissement aux filiales (à titre temporaire)

- Débit 451 Groupe
- Crédit classe 5

Comptabilisation des fonds mis à disposition de l'établissement par ses filiales

- Débit classe 5
- Crédit 451 Groupe

COMPTE 458 – OPÉRATIONS FAITES EN COMMUN ET EN GIE

Ce compte est utilisé pour les opérations faites en commun avec les groupements d'intérêt économique.

Technique comptable

1 Acquisition et souscription de parts

- Débit 26 Participations et créances rattachées à des participations
- Crédit 458 Opérations faites en commun et en GIE

Paiement de l'apport initial

- Débit 458 Opérations faites en commun et en GIE
- Crédit classe 5

2 Constatation des contributions au GIE

- Débit 611 Sous-traitance générale
- Crédit 458 Opérations faites en commun et en GIE

Paiement des contributions au GIE

- Débit 458 Opérations faites en commun et en GIE
- Crédit classe 5

3 Constatation des résultats

Constatation du bénéfice

- Débit 458 Opérations faites en commun et en GIE
- Crédit 761 Produits de participations

Reversement du bénéfice au GIE

- Débit 267 Créances rattachées à des participations
- Crédit 458 Opérations faites en commun et en GIE

Constatation et prise en charge du déficit

Si la perte est considérée comme définitive, le déficit donne lieu au versement d'une cotisation supplémentaire

- Débit 611 Sous-traitance générale
- Crédit 458 Opérations faites en commun et en GIE

puis

- Débit 458 Opérations faites en commun et en GIE
- Crédit 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 et en GIE

puis

- Débit 458 Opérations faites en commun et en GIE
- Crédit classe 5

COMPTE 46 – DÉBITEURS DIVERS ET CRÉDITEURS DIVERS

Le compte 46 se subdivise comme suit :

462 Créances sur cessions d'immobilisations

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

464 Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement

465 Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement

466 Autres comptes créditeurs - Dépenses à payer 3 Virements à réimputer

467 Autres comptes débiteurs ou créditeurs

468 Divers - Charges à payer et produits à recevoir

Ce compte enregistre toutes les créances et toutes les dettes non comprises dans les comptes précédents de la classe 4.

COMPTE 462 – CRÉANCES SUR CESSIONS D'IMMOBILISATIONS

Technique comptable

Lors de la cession d'immobilisations autres que les TIAP

- Débit 462 Créances sur cessions d'immobilisations, pour le prix de cession des éléments d'actifs cédés
- Crédit 775 Produits des cessions d'éléments d'actifs

Simultanément, sortie du patrimoine suite au transfert de propriété

- Débit 675 Valeurs comptables des éléments d'actifs cédés
- Débit subdivision intéressée du compte 28, pour le montant des amortissements pratiqués
- Crédit compte d'immobilisation concernée

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

Lors de la cession de TIAP

- lorsque la cession est génératrice d'un profit

- Débit 462 Créances sur cessions d'immobilisations, pour le prix de cession des TIAP

- Crédit 775 Produits des cessions d'éléments d'actifs

Simultanément, sortie du patrimoine suite au transfert de propriété

- Débit 775 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, reprise de la provision devenue sans objet

- Débit 2973 Provisions pour dépréciation des autres immobilisations financières-TIAP
- Crédit 786 Reprises sur provisions pour risques (produits financiers)

- lorsque la cession est génératrice d'une perte

- Débit 462 Créances sur cessions d'immobilisations
- Crédit 675 Valeurs comptables des éléments d'actifs cédés

Simultanément, sortie du patrimoine suite au transfert de propriété

- Débit 675 Valeurs comptables 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 provision devenue sans objet

- Débit 2973 Provisions pour dépréciation des autres immobilisations financières - TIAP
- Crédit 786 Reprises sur provisions pour risques (produits financiers)

COMPTE 463 – AUTRES COMPTES DÉBITEURS - RECETTES À RECOUVRER – ORDRES DE REVERSEMENT

Les opérations effectuées par l'établissement avec des tiers lorsqu'elles ne peuvent pas être comptabilisées sous un autre compte de tiers, sont inscrites au compte 463 si elles présentent un solde normalement débiteur.

Ce compte enregistre également les opérations relatives aux ordres de reversement.

Technique comptable

Émission d'un ordre de recettes

- Débit 463 Autres comptes débiteurs - Recettes à recouvrer – Ordres de reversement
- Crédit compte de produits ou compte de bilan

Émission d'un ordre de reversement (lorsque l'ordre de dépense initial a été payé)

- Débit 463 Autres comptes débiteurs - Recettes à recouvrer – Ordres de reversement
- Crédit compte de charges ou de bilan

Encaissement

- Débit classe 5
- Crédit 463 Autres comptes débiteurs - Recettes à recouvrer – Ordres de

versement

Annulation d'un titre de recettes

- Débit compte de produits ou compte de bilan
- Crédit 463 Autres comptes débiteurs - Recettes à recouvrer – Ordres de versement

Admission en non-valeur

- Débit 6714 Créances devenues irrécouvrables dans l'exercice
- Crédit 463 Autres comptes débiteurs - Recettes à recouvrer – Ordres de versement

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 ; le compte 50 " Valeurs mobilières de placement " est débité en contrepartie.

COMPTE 465 – CRÉANCES SUR CESSIONS DE VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT

Technique comptable

Comptabilisation d'une cession génératrice d'un profit

Pour le prix de cession

- Débit 465 Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement
- Crédit 767 Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement

Puis,

- Débit classe 5
- Crédit 465 Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement (VMP)

Simultanément, sortie du patrimoine des VMP pour leur valeur d'acquisition

- Débit 767 Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement
- Crédit 50 Valeurs mobilières de placement

Le cas échéant, reprise de la provision devenue sans objet

- Débit 590 Provisions pour dépréciation des VMP
- Crédit 78665 Reprises sur provisions pour risques - VMP

Cession génératrice d'une perte

Pour le prix de cession

- Débit 465 Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement
- Crédit 667 Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement

Puis,

- Débit classe 5
- Crédit 465 Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement

Simultanément, sortie du patrimoine des VMP pour leur valeur d'acquisition

- Débit 667 Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement
- Crédit 50 Valeurs mobilières de placement

Le cas échéant, reprise de la provision devenue sans objet

- Débit 590 Provisions pour dépréciation des VMP
- Crédit 78665 Reprises sur provisions pour risques - VMP

COMPTE 466 – AUTRES COMPTES CRÉDITEURS - DÉPENSES À PAYER

Le compte 466 se subdivise comme suit :

4664 Excédents de versement à rembourser

4667 Oppositions

4668 Avis de paiement

Les opérations effectuées par l'établissement avec des tiers lorsqu'elles ne peuvent pas être comptabilisées sous un autre compte de la classe 4 sont comptabilisées à ce compte si elles présentent un solde normalement créditeur.

Compte 4663 – Virements à réimputer

En cas de rejet par l'établissement financier de virements effectués au profit de tiers, le compte 4663 est crédité par le débit du compte de trésorerie intéressé du montant des réimputations ;

Lors du règlement ou de l'apurement le compte 4663 est débité par le crédit des comptes de tiers ou de disponibilités intéressés.

Compte 4664 – Excédents de versement à rembourser

Technique comptable

Comptabilisation des sommes à rembourser aux tiers

- Débit compte de tiers ou de disponibilités
- Crédit 4664 Excédents de versement à rembourser

Comptabilisation des 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

Annulation d'excédents des exercices antérieurs (notamment atteints par la prescription)

- Débit 4664 Excédents de versement à rembourser
- Crédit 7718 Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion

Compte 4667 – Oppositions

Technique comptable

Pendant la période d'inventaire, comptabilisation des oppositions obtenues par des tiers à l'encontre de l'établissement

- Débit 466 Autres comptes créditeurs. Dépenses à payer
- Crédit 4667 Oppositions

Comptabilisation du versement aux tiers bénéficiaires de l'opposition

- Débit 4667 Oppositions
- Crédit compte de disponibilités

Comptabilisation des trop-perçus et des trop-versés récupérés à rembourser

- Débit 4667 Oppositions
- Crédit 4664 Excédents de versement à rembourser

Compte 4668 – Avis de paiement

Ce compte est mouvementé dans le seul cas où un ordre de dépense comporte un bénéficiaire pour lequel il convient de procéder à un règlement en numéraire donnant lieu à émission d'un avis de paiement. Il est débité par le crédit des comptes financiers appropriés pour le montant des paiements effectués.

COMPTE 467 – AUTRES COMPTES DÉBITEURS ET CRÉDITEURS

Les opérations effectuées avec les tiers, lorsqu'elles ne peuvent être comptabilisées dans un autre compte de la classe 4, et dont le solde peut être soit débiteur, soit créditeur sont comptabilisées à des subdivisions ouvertes sous le compte 467.

COMPTE 468 – DIVERS - CHARGES À PAYER ET PRODUITS À RECEVOIR

Le compte 468 se subdivise comme suit :

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

Sont constatés à ces comptes les seuls produits à recevoir et charges à payer ne ressortissant pas à un autre compte de tiers.

Compte 4682 – Charges à payer sur ressources affectées

Compte 4684 – Produits à recevoir sur ressources affectées

Les comptes 4682 et 4684 permettent le suivi des conventions de ressources affectées.

Il convient toutefois de rappeler que ces comptes ne sont utilisés que si l'opération obéit aux trois critères de définition des ressources affectées posés par l'instruction n°93-59-M9 du 18 mai 1993, à savoir :

- obligations réciproques entre l'établissement public et le bailleur de fonds formalisées par un contrat ou une convention ;
- l'établissement doit prouver qu'il respecte ses engagements contractuels par la production d'un compte rendu financier, certifié par l'agent comptable ;
- les sommes non employées pour la réalisation des obligations de l'établissement doivent être reversées au bailleur de fonds, sauf si celui-ci décide d'en laisser la libre disposition à l'établissement.

Technique comptable

Prise en charge de la convention de ressources affectées

- Débit 4684 Produits à recevoir sur ressources affectées
- Crédit 4682 Charges à payer sur ressources affectées

Réception des fonds

- Débit classe 5
- Crédit 4684 Produits à recevoir sur ressources affectées

Réalisation des dépenses

- Débit subdivision intéressée de la classe 6
- Crédit subdivision intéressée du compte 40 Fournisseurs

Constatation des recettes budgétaires à hauteur des dépenses effectivement réalisées

- Débit 4682 Charges à payer sur ressources affectées
- Crédit compte par nature intéressé de la classe 1 ou 7

Apurement de la convention

Lorsque le montant initial de la convention prise en charge se révèle supérieur aux dépenses réelles, il convient d'apurer les comptes 468.

Cas où la totalité des fonds encaissés a été consommé

- Débit 4682 Charges à payer sur ressources affectées
- Crédit 4684 Produits à recevoir sur ressources affectées

Cas où les fonds encaissés sont égaux au montant de la convention mais n'ont pas été consommés en totalité : il convient dès lors de restituer le reliquat au bailleur de fonds

- Débit 4682 Charges à payer sur ressources affectées
- Crédit classe 5

Cas où les fonds encaissés sont inférieurs au montant initial de la convention et n'ont pas été consommés en totalité

- Débit 4682 Charges à payer sur ressources affectées
- Crédit 4684 Produits à recevoir sur ressources affectées, pour la différence entre la convention prise en charge et les encaissements réalisés
- Crédit classe 5

Cas où le reliquat est définitivement acquis à l'établissement

- Débit 4682 Charges à payer sur ressources affectées
- Crédit 7713 Libéralités reçues

Compte 4686 – Charges à payer

Compte 4687 – Produits à recevoir

S'agissant de charges à payer et de produits à recevoir, il convient de se reporter aux dispositions du chapitre 5-Les opérations de fin d'exercice, du présent tome.

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 portée au compte définitif dans les *meilleurs délais possibles*.

Le compte 47 se subdivise comme suit :

- 471 Recettes à classer
- 472 Dépenses à classer et à régulariser
- 473 Recettes et dépenses à transférer
- 474 et 475 } comptes d'attente
- 476 Différences de conversion - Actif
- 477 Différence de conversion - Passif
- 478 Autres comptes transitoires

COMPTE 471 – RECETTES À CLASSER

Le compte 471 se subdivise comme suit :

- 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

Compte 4711 – Recettes des comptables supérieurs du Trésor à classer

Technique comptable

Comptabilisation des recettes transférées par les comptables supérieurs

- Débit 515 Trésor
- Crédit 4711 Recettes des comptables supérieurs du Trésor à classer

Imputation définitive

- Débit 4711 Recettes des comptables supérieurs du Trésor à classer
- Crédit du ou des comptes d'imputation définitive

Compte 4712 – Recettes des comptables secondaires à vérifier

Technique comptable

Transfert des opérations par les comptables secondaires

- Débit 181 Compte 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 411 Clients, pour les ordres émis pendant la période complémentaire
- Crédit d'un compte de produits par nature, pour les ordres émis au cours de l'exercice

Compte 4713 – Recettes perçues avant émission de titres

Le compte 4713 retrace les droits au comptant encaissés par l'établissement. L'agent comptable doit établir une liste des droits perçus afin de demander à l'ordonnateur l'émission des 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.

Technique comptable

Comptabilisation des droits au comptant

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4713 Recettes perçues avant émission de titres

Émission des ordres de recettes

- Débit 4713 Recettes perçues avant émission de titres
- Crédit compte de produits par nature intéressé

Compte 4715 – Recettes des régisseurs à vérifier

Technique comptable

Comptabilisation des justifications transmises par les régisseurs

- Débit 545 Régies de recettes
- Crédit 4715 Recettes des régisseurs à vérifier

Émission des ordres de recettes

- Débit 4715 Recettes des régisseurs à vérifier
- Crédit 411 Clients, pour les ordres émis pendant la période complémentaire
- 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 reçus sans indication quant à leur objet. Dans ce cas, il appartient à l'agent comptable de demander à la partie versante, dès réception du versement, de quelle dette vis-à-vis de l'établissement elle entend se libérer.

Il convient de procéder régulièrement à l'apurement du compte 4718 et en tout état de cause au moins une fois par an.

Technique comptable

Comptabilisation des encaissements

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4718 Autres recettes à classer

Imputation définitive de la recette

- Débit 4718 Autres recettes à classer
- Crédit compte d'imputation définitive, ou
- Crédit 4664 Excédents de versement, pour les sommes à rembourser

COMPTE 472 – DÉPENSES À CLASSER OU À RÉGULARISER

Le compte 472 se subdivise comme suit :

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

Compte 4721 - Dépenses payées avant ordonnancement

Technique comptable

Règlement des dépenses

- Débit 4721 Dépenses payées avant ordonnancement
- Crédit compte de disponibilités

Émission de l'ordre de dépense au nom de l'agent comptable

- Débit compte de charges par nature intéressé ou, exceptionnellement, d'un compte de classe 2
- Crédit 4721 Dépenses payées avant ordonnancement

Compte 4722 - Dépenses des comptables secondaires à vérifier

Technique comptable

Comptabilisation des opérations transmises par les comptables secondaires

- Débit 4722 Dépenses des comptables secondaires à vérifier
- Crédit 181 Comptes de liaison des établissements

Centralisation comptable après vérification

- Débit compte de tiers, pour les dépenses ordonnancées au cours de la période complémentaire, ou
- Débit compte de charges par nature, pour les opérations ordonnancées au cours de l'exercice
- Crédit 4722 Dépenses des comptables secondaires à vérifier

Compte 4725 – Dépenses des régisseurs à vérifier

Technique comptable

Comptabilisation des dépenses transmises par les régisseurs

- Débit 4725 Dépenses des régisseurs à vérifier
- Crédit 543 Régies d'avances

Émission des ordres de dépenses

- Débit compte de tiers, pour les dépenses ordonnancées au cours de la période complémentaire, ou
- Débit compte de charges par nature, pour les opérations ordonnancées au cours de l'exercice
- Crédit 4725 Dépenses des régisseurs à vérifier

Compte 4728 – Autres dépenses à régulariser

Technique comptable

Comptabilisation des dépenses dont le règlement est différé par suite d'erreur ou d'insuffisance de justifications

- Débit compte de tiers intéressé
- Crédit 4728 Autres dépenses à régulariser

Règlement après régularisation

- Débit 4728 Autres dépenses à régulariser
- Crédit compte de disponibilités

COMPTE 473 – RECETTES ET DÉPENSES À TRANSFÉRER

Ces comptes sont utilisés pour retracer provisoirement dans les écritures de l'établissement public les opérations que l'agent comptable a exécutées pour le compte d'autres organismes, dans la comptabilité desquels elles doivent être imputées définitivement.

Le compte 473 se subdivise comme suit :

4731 Recettes à transférer

4735 Dépenses à transférer

Compte 4731 – Recettes à transférer

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 4735 – Dépenses à transférer

Technique comptable

Paiement de sommes pour le compte d'autres organismes

- Débit 4735 Dépenses à transférer
- Crédit compte de disponibilités

Transfert des dépenses

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4735 Dépenses à transférer

COMPTES 474 ET 475 – COMPTES D'ATTENTE

Ces deux comptes ont été laissés libres pour permettre aux établissements d'enregistrer des informations qui n'ont pu l'être ailleurs. Ces comptes sont subdivisés en tant que de besoin.

COMPTE 476 – DIFFÉRENCES DE CONVERSION EN DEVISES - ACTIF

COMPTE 477 - DIFFÉRENCES DE CONVERSION EN DEVISES - PASSIF

Lors de la réalisation de l'opération, les créances et les dettes en monnaie étrangère sont converties et comptabilisées en monnaie nationale sur la base du dernier cours de change.

Pour les créances et les dettes faisant l'objet d'un règlement en cours d'exercice, les pertes et les gains de change sont comptabilisées aux comptes de charges et de produits correspondants.

Les créances restant à recouvrer et les dettes restant à payer en fin d'exercice font l'objet d'une actualisation aux taux de change en vigueur à cette date.

Les différences de conversion ainsi déterminées sont alors inscrites à des comptes transitoires en attente de régularisation ultérieures :

- à l'actif du bilan, lorsque la différence correspond à une perte latente : compte 476 Différences de conversion en devises - Actif ;

- au passif du bilan, lorsque la différence correspond à un gain latent : compte 477 Différences de conversion en devises - Passif.

Les différences de change ainsi constatées à la clôture d'un exercice seront exactement contre-passées, soit à l'ouverture de l'exercice suivant, soit en cours de période au fur et à mesure des règlements, soit globalement en fin de période, selon la méthode en usage dans l'établissement.

Il est précisé que les gains latents n'entrent pas dans la formation du résultat. En revanche, sauf dérogation, les pertes latentes entraînent la constitution d'une provision pour risques.

Lorsque l'opération en devises est assortie par l'établissement d'une opération parallèle destinée à couvrir les conséquences de la fluctuation du change (couverture de change), la provision n'est constituée qu'à concurrence du risque non couvert. Les pertes ou gains latents compensés par une couverture de change sont inscrits distinctement au bilan sous des comptes transitoires.

Les ajustements sont enregistrés aux comptes :

- 4768 Différences compensées par couverture de change - Actif par le crédit des comptes 4761 et 4762 ;
- 4778 Différences compensées par couverture de change - Passif par le crédit des comptes 4771 et 4772 ;

Les soldes des comptes 476 et 477 sont mentionnés distinctement comme dernière rubrique du bilan.

Les comptes 476 et 477 se subdivisent comme suit :

- 476 Différences de conversion - Actif
 - 4761 Diminution des créances
 - 4762 Augmentation de dettes
 - 4768 Différences compensées par couverture de change
- 477 Différence de conversion - Passif
 - 4771 Augmentation des créances
 - 4772 Diminution des dettes
 - 4778 Différences compensées par couverture de change

Compte 4761 - Diminution de créances - Actif

En fin d'exercice, il est crédité des pertes latentes constatées jusqu'à la fin de l'exercice précédent (diminution des créances) par le débit des comptes de créances ; il est débité par le crédit des comptes de créances du montant de la perte latente calculée au 31 décembre de l'exercice considéré.

Compte 4762 – Augmentation des dettes - Actif

En fin d'exercice, il est crédité des pertes latentes constatées jusqu'à la fin de l'exercice précédent (augmentation des dettes) par le débit des comptes de dettes du montant de la perte latente calculée au 31 décembre de l'exercice considéré.

Compte 4768 – Différences compensées par couverture de change - Actif

Les pertes ou gains latents compensés par une couverture de change sont inscrits distinctement au bilan. Les ajustements sont enregistrés au compte 4768 par le crédit des comptes 4761 et 4762.

Compte 4771 – Augmentation des créances - Passif

En fin d'exercice, il est débité des gains latents constatés à la fin de l'exercice précédent (augmentation des créances) par le crédit des comptes de créances ; il est crédité par le débit des comptes de créances du montant du gain latent calculé au 31 décembre de l'exercice considéré.

Compte 4772 – Diminution des dettes - Passif

En fin d'exercice, il est débité des gains latents constatés à la fin d'exercice (diminution des dettes) par le crédit des comptes de dettes ; il est crédité par le débit des comptes de dettes du montant du gain latent connu au 31 décembre considéré.

Compte 4778 – Différences compensées par couverture de change - Passif

Les pertes ou gains latents compensés par une couverture de change sont inscrits distinctement au bilan.

Les ajustements sont enregistrés au compte 4778 par le crédit des comptes 4771 et 4772.

COMPTE 48 – COMPTES DE RÉGULARISATION

Les comptes de régularisation sont 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 :

- les comptes de charges à répartir sur plusieurs exercices ou constatés d'avance ou à payer ;
- les comptes de produits constatés d'avance ou à recevoir ;
- les comptes de répartition périodique des charges et des produits.

Ces comptes de régularisation sont inscrits dans les rubriques appropriées du bilan. C'est ainsi que les comptes de charges à payer et de produits à recevoir sont respectivement rattachés aux comptes de tiers concernés. Les autres comptes de régularisation constituent des subdivisions du compte 48.

Pour l'établissement des documents de synthèse, il y a lieu de distinguer les régularisations à plus d'un an et à moins d'un an.

Le compte 48 se subdivise comme suit :

- 481 Charges à répartir sur plusieurs exercices
- 486 Charges constatées d'avance
- 487 Produits constatés d'avance
- 488 Comptes de répartition périodique des charges et des produits

COMPTE 481 – CHARGES À RÉPARTIR SUR PLUSIEURS EXERCICES

Ce compte est un compte budgétaire, qui fait l'objet respectivement en débit et en crédit d'émission d'ordres de dépenses et d'ordres de recettes.

Les charges à répartir sur plusieurs exercices comprennent les charges différées, les frais d'acquisition des immobilisations, les frais d'émission des emprunts et les charges à étaler.

Se reporter également au chapitre 5 du présent tome.

Le compte 481 se subdivise comme suit :

- 4811 Charges différées
- 4812 Frais d'acquisition des immobilisations
- 4816 Frais d'émission des emprunts
- 4818 Charges à étaler

Technique comptable

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

- Débit 481 Charges à répartir sur plusieurs exercices
- Crédit 79 Transfert de charges

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

- Débit 6812 Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir
- Crédit 481 Charges à répartir sur plusieurs exercices

COMPTE 486 – CHARGES CONSTATÉES D'AVANCE

Ce compte enregistre les charges qui correspondent à des achats de biens et de services dont la fourniture ou la prestation interviendra ultérieurement.

Se reporter également au chapitre 5 du présent tome.

Technique comptable

En fin d'exercice, transfert sur l'exercice des charges constatées d'avance au vu *d'un ordre de reversement*

- Débit 486 Charges constatées d'avance
- Crédit compte de charge par nature intéressé

A l'ouverture de l'exercice suivant, contrepassation :

- Débit comptes de charge par nature intéressé
- Crédit 486 Charges constatées d'avance

Un autre procédé de comptabilisation, lors de l'enregistrement initial de la facture, consiste à affecter directement au compte de régularisation 486 la quote-part des charges se rapportant à un exercice ultérieur.

COMPTE 487 – PRODUITS CONSTATÉS D'AVANCE

Ce compte enregistre les produits perçus ou comptabilisés avant que les prestations ou les fournitures les justifiant aient été effectuées ou fournies.

Se reporter également au chapitre 5 du présent tome.

Technique comptable

En fin d'exercice, 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, contrepassation :

- Débit 487 Produits constatés d'avance
- Crédit compte de produit par nature intéressé

Un autre procédé de comptabilisation, lors de l'enregistrement initial de la facture, consiste à affecter directement au compte de régularisation 487 la quote-part des produits se rapportant à un exercice ultérieur.

COMPTE 488 – COMPTES 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, 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

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 – PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES COMPTES DE TIERS

Les conditions générales de forme et de fond auxquelles est subordonnée la constitution des provisions sont exposées au chapitre 5 du présent tome.

S'agissant des provisions pour dépréciation des comptes de tiers, il y a lieu de rappeler que ne sont admises :

- ni les provisions calculées en appliquant un abattement ou un pourcentage forfaitaire au montant total des créances à recouvrer ;
- ni les provisions fondées sur la perspective d'une crise économique qui donnerait à penser que certains débiteurs risquent d'éprouver des difficultés pour s'acquitter.

En revanche, une provision pour dépréciation des créances contentieuses est possible lorsque le débiteur est en liquidation judiciaire ou lorsque sa situation ne permet pas d'espérer qu'il pourra se libérer intégralement.

Les mouvements enregistrés à ces comptes correspondent à des écritures budgétaires d'ordre.

Le compte 49 se subdivise comme suit :

- 491 Provisions pour dépréciations des comptes de clients
- 495 Provisions pour dépréciation des comptes du groupe et des associés
 - 4958 Opérations faites en commun et en G.I.E.
- 496 Provisions pour dépréciation des comptes de débiteurs divers
 - 4962 Créances sur cessions d'immobilisations
 - 4965 Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement
 - 4967 Autres comptes débiteurs

Technique comptable

En fin d'exercice, constitution de la provision :

- Débit 6817 Dotations aux provisions pour dépréciation des actifs circulants
- Débit 6876 Dotations aux provisions pour dépréciation exceptionnelle
- Crédit 49 Provision pour dépréciation des comptes de tiers

Reprise de la provision :

- Débit 49 Provision pour dépréciation des comptes de tiers
- Crédit 7817 Reprise sur provisions pour dépréciation des actifs circulants
- Crédit 7876 Reprise sur provisions pour dépréciation exceptionnelle

CLASSE 5 – COMPTES FINANCIERS

Les comptes financiers enregistrent des mouvements de valeurs en espèces, chèques, ainsi que les opérations faites avec les banques, établissements financiers et assimilés, les agents de change, etc....

Par extension, ils comprennent les comptes relatifs aux valeurs mobilières de placement.

Il convient de noter par ailleurs qu'en règle générale, les opérations des comptes de classe 5 ne sont pas budgétaires. Cependant, sont inscrites à l'EPRD, les achats ou ventes de valeurs mobilières de placement (comptes 503 à 508).

COMPTE 50 – VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT

Les valeurs mobilières de placement (VMP) désignent les titres acquis en vue de réaliser un gain en capital à brève échéance, par opposition aux titres immobilisés décrits au compte 27.

Le compte 50 enregistre les mouvements de titres dont l'établissement possède la libre disposition.

En revanche, les titres grevés d'affectation spéciale ou dont l'aliénation est soumise à des conditions particulières sont inscrits au compte 27.

Le compte 50 se subdivise comme suit :

- 502 Actions propres
- 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
- 506 Obligations
 - 5061 Titres cotés
 - 5065 Titres non cotés
- 507 Bons du Trésor et bons de caisse à court terme
- 508 Autres valeurs mobilières de placement et autres créances assimilées
- 509 Versements restant à effectuer sur valeurs mobilières de placement non libérées

COMPTE 503 – ACTIONS

COMPTE 504 – AUTRES TITRES CONFÉRANT UN DROIT DE PROPRIÉTÉ

Technique comptable

Achat, pour la valeur d'acquisition

- Débit 503 Actions, ou
- Débit 504 Autres titres conférant un droit de propriété
- Crédit 464 Dettes sur acquisition de valeurs mobilières de placement

Revente :

Lorsque la vente des titres est génératrice d'un profit

- Débit 465 Créances sur cessions de VMP
- Crédit 767 Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement

- simultanément, pour le prix de cession

- Débit 767 Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement
- Crédit 503 Actions, ou
- Crédit 504 Autres titres conférant un droit de propriété

Lorsque la vente est génératrice d'une perte

- Débit 465 Créances sur cessions de VMP
- Crédit 667 Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement

- simultanément, pour le prix de cession

- Débit 667 Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement
- Crédit 503 Actions, ou
- Crédit 504 Autres titres conférant un droit de propriété

COMPTE 505 – OBLIGATIONS ET BONS ÉMIS PAR L'ÉTABLISSEMENT ET RACHETÉS PAR LUI

COMPTE 506 – OBLIGATIONS

COMPTE 507 – BONS DU TRÉSOR ET BONS DE CAISSE À COURT TERME

Les écritures comptables relatives aux opérations d'acquisition et de cession d'actions sont applicables aux opérations similaires effectuées sur des obligations et des bons du Trésor.

COMPTE 508 – AUTRES VALEURS MOBILIÈRES ET CRÉANCES ASSIMILÉES

Le compte 508 se subdivise comme suit :

- 5081 Autres valeurs mobilières
- 5082 Bons de souscription
- 5088 Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées

Compte 5081 –Autres valeurs mobilières

Se reporter au compte 503.

Compte 5088 – Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées

La créance d'intérêts est acquise à la date d'échéance du coupon. Toutefois, les fruits civils s'acquérant jour par jour (Art . 586 Code civil), les intérêts courus et non échus (ICNE) à la clôture de l'exercice constituent des produits à recevoir rattachés au compte de valeurs mobilières, correspondant en l'occurrence au compte 5088.

Technique comptable

En fin d'exercice :

- Débit 5088 Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées
- Crédit 764 Valeurs mobilières de placement

A l'échéance :

Constatation des intérêts courus

- Débit 463 Autres comptes débiteurs
- Crédit 5088 Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées, pour la part des intérêts courus non échus constatés à la clôture de l'exercice
- Crédit 764 Valeurs mobilières de placement

Encaissement des intérêts

- Débit classe 5
- Crédit 463 Autres comptes débiteurs

N.B. Le prélèvement forfaitaire sur les produits des placements à revenu fixe est opéré par l'établissement payeur, mais il est à la charge du bénéficiaire des revenus qui doit enregistrer d'une part, en produits, les intérêts bruts acquis et d'autre part, en charges, le prélèvement forfaitaire les concernant au compte 6358 " Autres droits ".

COMPTE 509 – VERSEMENTS RESTANT À EFFECTUER SUR VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT NON LIBÉRÉES

Le compte 509 est crédité du montant des versements restant à effectuer sur les valeurs mobilières de placement non libérées par le débit des subdivisions concernées du compte 50.

COMPTE 51 – BANQUES, ÉTABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILÉS

Le compte 51 se subdivise comme suit :

- 511 Valeurs à l'encaissement
- 512 Banques
- 514 Chèques postaux
- 515 Trésor
- 516 Agents de change
- 517 Autres organismes financiers

518 Intérêts courus

519 Concours bancaires courants

COMPTE 511 – VALEURS À L'ENCAISSEMENT

Les écritures exposées ci-dessous sont générales. Le traitement comptable relatif aux chèques bancaires impayés et à la carte bancaire font l'objet de développements particuliers.

Le compte 511 se subdivise comme suit :

5111 Coupons échus 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

Technique comptable

Valeurs remises à l'encaissement

- Débit subdivision intéressée du compte 511 Valeurs à l'encaissement
- Crédit compte de tiers intéressé

Comptabilisation des encaissements

- Débit 512 Banque
- Débit 514 Chèques postaux
- Débit 515 Trésor
- Crédit subdivision intéressée du compte 511 Valeurs à l'encaissement

Compte 5115 – Cartes bancaires à l'encaissement

Les agents comptables d'EPIC peuvent recouvrer au comptant les recettes par carte bancaire sans autorisation préalable. L'ensemble de cette procédure est décrite dans les instructions de la DGCP n°89-113-A8-K1 PR du 11 décembre 1989 et n°90-1-M9 du 4 janvier 1990.

Technique comptable

Encaissement par l'agent comptable

Opération effectuée quotidiennement lors de la remise des justificatifs à l'agent comptable, pour le montant total des recettes encaissées

- Débit 5115 Cartes bancaires à l'encaissement
- Crédit 4718 Autres recettes à classer

A réception de l'avis de crédit émis par le teneur de compte et après rapprochement avec le relevé reçu du centre de traitement

- Débit 4731 dépenses payées avant ordonnancement préalable, pour le montant de la commission prélevée par le GIE
 - Débit 514 Chèques postaux,
- ou
- Débit 515 Trésor, pour la somme effectivement portée par le teneur de compte au crédit du compte de l'établissement
 - Crédit 5115 Cartes bancaires à l'encaissement

Encaissements réalisés par un régisseur sur le compte de l'agent comptable

Chez le régisseur

- Constatation des recettes à l'arrêté de compte caisse
 - Débit 5115 Cartes bancaires à l'encaissement
 - Crédit compte de classe 7 intéressé
- Le lendemain de l'encaissement, le régisseur adresse à l'agent comptable le ticket attestant le transfert de recettes sur le GIE carte bancaire, ainsi que le double des factures
 - Débit 545 Régies de recettes
 - Crédit 5115 Cartes bancaires à l'encaissement

Chez l'agent comptable

- Quotidiennement, à réception du transfert GIE et du double des factures, pour le montant du transfert
 - Débit 5115 Cartes bancaires à l'encaissement
 - Crédit 545 Régies de recettes

À réception de l'avis de crédit émis par le teneur de compte et après rapprochement avec le relevé reçu du centre de traitement

- Débit 4731 dépenses payées avant ordonnancement préalable
 - Débit 514 Chèques postaux,
- ou
- Débit 515 Trésor, pour la somme effectivement portée par le teneur de compte au crédit du compte de l'établissement
 - Crédit 5115 Cartes bancaires à l'encaissement

Encaissement par un régisseur sur un compte ouvert à son nom

Constatation des recettes à l'arrêté de caisse

- Débit 5115 Cartes bancaires à l'encaissement
- Crédit compte de classe 7 intéressé

quotidiennement, à réception de l'avis de crédit émis par le teneur de compte et après rapprochement avec l'avis de crédit émis par le centre de traitement

- Débit 514 Chèques postaux ou 515 Trésor, pour le montant net versé au compte
- Débit 627 Commissions sur cartes bancaires, pour le montant de la commission
- Crédit 5115 Cartes bancaires à l'encaissement, pour le montant total encaissé

Compte 5117 – Chèques impayés

Ce compte est destiné à suivre la régularisation des chèques impayés qui doit intervenir dans les meilleurs délais.

Technique comptable

Constatation des effets impayés

- Débit 5117 Chèques impayés
- Crédit 5112 Chèques à encaisser

Régularisation si le chèque est représenté en l'état

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 5117 Chèques impayés

Si le redevable établit un nouveau chèque

- Débit 5112 Chèques à encaisser
- Crédit 5117 Chèques impayés

S'il n'y a pas de régularisation, l'apurement du compte 5117 est effectué dans les conditions énoncées ci-après.

Le règlement par chèque n'entraînant pas novation, le non-paiement d'un chèque pour défaut de provision laisse subsister la créance originaire avec toutes ses garanties. Cependant, lorsque le chèque a été présenté à l'encaissement en dehors des délais légaux et que la provision a péri du fait du tireur, la partie versante est libérée et seule la responsabilité de l'agent comptable peut être mise en cause.

Dans les autres cas, le redevable se trouve placé vis-à-vis de l'établissement dans la même situation que celle qu'il avait lors du versement du chèque, sans préjudice des diverses sanctions dont il peut être frappé.

En cas de non-paiement d'un chèque, les écritures de régularisation diffèrent selon que l'effet a été remis en règlement de droits constatés ou d'objets mobiliers ou de valeurs déjà délivrés.

Dans le premier cas, il convient d'annuler 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 " Déficit et débits des comptables et régisseurs " et de solliciter la décharge ou la remise gracieuse de la somme dont il reste responsable.

COMPTE 512 – BANQUES

En application des dispositions de l'article 212 du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, les fonds de l'établissement sont déposés soit au Trésor, soit *avec l'autorisation du ministre des finances en banque*. Les demandes d'autorisation doivent être adressées au bureau 5B de la direction générale de la comptabilité publique.

L'établissement utilise une subdivision distincte du compte 512 pour chaque compte bancaire dont il est titulaire. Aucune compensation ne peut être opérée entre les comptes à solde créditeur et les comptes à solde débiteur.

Le compte 512 se subdivise comme suit :

5121 Comptes en monnaie nationale

5124 Comptes en devises

Technique comptable

Encaissement

- Débit 512 Banques
- Crédit 5112 Chèques à encaisser, ou
- Crédit compte de tiers intéressé

Décaissement

- Débit compte de tiers intéressé
- Crédit 512 Banques

COMPTE 514 - CHÈQUES POSTAUX

Les fonds de l'établissement peuvent également être déposés sur un compte courant postal.

Technique comptable

Encaissement

- Débit 514 Chèques postaux
- Crédit 5112 Chèques à encaisser, ou
- Crédit compte de tiers intéressé

Décaissement

- Débit compte de tiers intéressé
- Crédit 514 Chèques postaux

COMPTE 515 - TRÉSOR

Ce compte, ouvert dans les écritures du Trésor, enregistre les encaissements et les décaissements. Il fonctionne comme le compte 512.

COMPTE 516 - AGENTS DE CHANGE

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

Ce compte fonctionne dans les mêmes conditions que le compte 512.

COMPTE 518 - INTÉRÊTS COURUS

Le compte 518 se subdivise comme suit :

5181 Intérêts courus à payer

5188 Intérêts courus à recevoir

Intérêts courus à payer (compte 5181)

Technique comptable

Constatation des charges d'intérêts

- Débit subdivision intéressé du compte 661
- Crédit 5181 Intérêts courus à payer

Intérêts courus à recevoir (compte 5188)

Technique comptable

Constatation des produits d'intérêts

- Débit 5188 Intérêts courus à recevoir
- Crédit subdivision intéressé du compte 761

COMPTE 519 - CONCOURS BANCAIRES COURANTS

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 à des subdivisions du compte 519.

Sont enregistrés à ce compte les mouvements sur lignes de crédit de trésorerie.

Les intérêts courus non échus à la clôture de l'exercice sont également inscrits dans une subdivision du compte 519.

Le compte 519 se subdivise comme suit :

5191 Crédit de mobilisation de créances commerciales (C.M.C.C.)

5193 Mobilisation de créances nées à l'étranger

5198 Intérêts courus sur concours bancaires courants

COMPTE 52 – INSTRUMENTS DE TRÉSORERIE

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 compte 53 se subdivise comme suit :

531 Caisse

COMPTE 531 – CAISSE

Ce compte débité du montant des espèces encaissées par l'établissement. Il est crédité du montant des espèces décaissées.

Technique comptable

Encaissement d'espèces

- Débit 531 Caisse
- Crédit compte de tiers intéressé ou compte 54

Décaissement d'espèces

- Débit du compte de tiers intéressé
- Crédit 531 Caisse

Le solde du compte 531 est toujours débiteur ou nul. Pour les virements internes de fonds, voir le compte 585.

COMPTE 54 – RÉGIES D'AVANCE ET ACCRÉDITIFS

Le compte 54 se subdivise comme suit :

541 Comptables secondaires

543 Régies d'avance

545 Régies de recettes

548 Avances pour menues dépenses

COMPTE 541 - COMPTABLES SECONDAIRES

Le compte 541 retrace uniquement les opérations de transferts de fonds entre agents comptables principaux et agents comptables secondaires. L'intégration par l'agent comptable principal des opérations d'exécution budgétaire des agents comptables secondaires est comptabilisée par l'intermédiaire du compte 181 " Comptes de liaison des établissements ".

Technique comptable

Opération de dépense : transfert des fonds aux comptables secondaires

- Débit 541 Comptables secondaires
- Crédit compte 51 ou compte 53

Opération de recette : réception des fonds des comptables secondaires

- Débit compte 51 ou 53
- Crédit 541 Comptables secondaires

COMPTE 543 - RÉGIES D'AVANCES

Ce compte a vocation à retracer les relations entre le régisseur et l'agent comptable.

Technique comptable

Comptabilisation de l'avance consentie aux régisseurs

- Débit 543 Régies d'avances
- Crédit compte 51 ou compte 53

Comptabilisation des dépenses acceptées sur production de justificatifs par les régisseurs

- Débit 4725 Dépenses des régisseurs à vérifier
- Crédit 543 Régies d'avances

Puis

- Débit compte de tiers pour les dépenses ordonnancées pendant la période complémentaire, ou
- Débit d'un compte de charges pour les dépenses de l'exercice
- Crédit 4725 Dépenses des régisseurs à vérifier

Comptabilisation des dépenses rejetées

- Débit 543 Régies d'avances
- Crédit 4725 Dépenses des régisseurs à vérifier

Comptabilisation de la suppression réduction ou suppression d'avances

- Débit compte 51 ou 53
- Crédit 543 Régies d'avances

COMPTE 545 - RÉGIES DE RECETTES

Ce compte traduit les relations entre le régisseur et l'agent comptable.

Les régisseurs doivent au moins une fois par mois verser l'intégralité des produits qu'ils ont recouverts.

La stricte application de cette règle les conduirait à vider leur caisse et à solder leur compte courant postal. Les opérations réalisées au compte 545 permettent de pallier cet inconvénient. Son solde débiteur représente le montant des disponibilités de caisse conservées par les régisseurs.

Technique comptable

Comptabilisation des fonds transférés par les régisseurs de recettes

- Débit compte 51 ou compte 53
- Crédit 545 Régies de recettes

Comptabilisation des produits perçus par les régisseurs à réception des pièces justificatives

- Débit 545 Régies de recettes
- Crédit 4715 Recettes des régisseurs à vérifier

Puis

- Débit 4715 Recettes des régisseurs à vérifier
- Crédit compte de tiers pour les recettes ordonnancées pendant la période complémentaire, ou
- Crédit compte de produits pour les recettes de l'exercice

COMPTES 548 - AVANCES POUR MENUES DÉPENSES

Fonctionnant comme le compte 543, le compte 548 enregistre les avances confiées à titre permanent ou occasionnel à certains agents pour le règlement au comptant des menues dépenses et dont le faible montant ne justifie pas l'institution d'une régie. Le montant de ces avances, qui ne peut excéder 200 Euros est fixé par décision de l'ordonnateur sur avis favorable de l'agent comptable.

Technique comptable

Comptabilisation des avances consenties

- Débit compte 548 Avances pour menues dépenses
- Crédit compte de disponibilités

Comptabilisation des dépenses acceptées au vu de pièces justificatives

- Débit 4721 Dépenses payées avant ordonnancement
- Crédit 548 Avances pour menues dépenses

Comptabilisation des dépenses rejetées

- Débit 548 Avances pour menues dépenses
- Crédit 4721 Dépenses payées avant ordonnancement

Comptabilisation des avances reversées en cas de réduction ou de suppression

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 548 Avances pour menues dépenses

COMPTES 58 – VIREMENTS INTERNES

Les comptes de virements internes sont des comptes de passage utilisés pour la comptabilisation pratique d'opérations au terme desquelles ils doivent se trouver soldés. Ces comptes sont notamment destinés à permettre la centralisation, sans risque de double emploi, des virements de fonds d'un compte de caisse ou de banque à un autre compte de banque ou de caisse.

Le compte 58 se subdivise comme suit :

- 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 une comptabilité selon le système dit “centralisateur”.

Il est simultanément débité et crédité lorsqu’une même opération est portée au débit sur un journal divisionnaire et au crédit sur un autre journal divisionnaire (le solde est toujours nul).

COMPTE 585 - VIREMENTS INTERNES DE FONDS

Il est utilisé pour les mouvements internes de fonds. Son solde est soit débiteur, soit nul.

COMPTE 59 – PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES COMPTES FINANCIERS

Le compte 59 se subdivise comme suit :

590 Provisions pour dépréciation des valeurs mobilières de placement

5903 Actions

5904 Autres titres conférant un droit de propriété

5906 Obligations

5908 Autres valeurs mobilières de placement et créances assimilées

Technique comptable

Constitution d’une provision

- Débit 68665 Dotations aux provisions pour dépréciation des valeurs mobilières de placement
- Crédit subdivision intéressée du compte 590

Reprise de la provision lorsqu’elle s’avère en tout ou partie sans objet (en cas de cession, par exemple)

- Débit subdivision intéressée du compte 590
- Crédit 78665 Reprises sur provisions pour dépréciation des valeurs mobilières de placement

CLASSE 6 - COMPTES DE CHARGES*DÉFINITION*

Les charges comprennent :

- ☞ les sommes ou valeurs versées ou à verser ;
 - en contrepartie de marchandises, approvisionnements, travaux et services consommés par l’établissement ainsi que des avantages qui lui ont été consentis ;
 - en exécution d’une obligation légale ;
 - exceptionnellement, sans contrepartie ;
- ☞ les dotations aux amortissements et aux provisions ;
- ☞ la valeur d’entrée diminuée des amortissements des éléments d’actifs cédés, détruits ou disparus.

CLASSEMENT

Les charges supportées par l'exercice, auxquelles s'ajoutent éventuellement les charges afférentes à des exercices précédents, sont classées par nature.

PRINCIPES GÉNÉRAUX

La classe 6 regroupe les comptes destinés à enregistrer, dans l'exercice, les charges par nature qui se rapportent :

- à l'exploitation normale et courante de l'établissement : comptes 60 à 65 ;
- à sa gestion financière : compte 66 ;
- à ses opérations exceptionnelles : compte 67 ;

Le compte 68 Dotations aux amortissements et aux provisions comporte des subdivisions distinguant les charges calculées d'exploitation, financières ou exceptionnelles.

Figure également dans les charges l'impôt sur les bénéfices (compte 69).

Les charges de la classe 6 sont en principe enregistrées hors taxes récupérables (voir commentaires du compte 445 Taxes sur le chiffres d'affaires).

Les comptes 60 à 69 n'enregistrent pas les montants affectés à des investissements ou à des placements qui sont à inscrire directement dans les comptes 20, 21, 23, 26, 26, 27 ou 50.

A titre dérogatoire, si les établissements ne sont pas en mesure de faire de telles distinctions au moment même où ils passent leurs écritures, soit qu'ils ne connaissent pas, alors, le caractère des sommes à enregistrer, soit qu'ils ignorent encore l'affectation qui sera donnée à ces sommes, l'affectation des dépenses à réimputer sera effectuée, en fin d'exercice, en les inscrivant, selon leur affectation et leur nature :

- soit au débit d'un compte de bilan par le crédit du compte 72 Production immobilisée ou par le crédit des subdivisions intéressées du compte 79 Transferts de charges ;
- soit au débit d'un autre compte de charges par le crédit des subdivisions intéressées du compte 79 Transferts de charges.

Enfin, pour faire apparaître l'ensemble des flux intervenus au cours de l'exercice, il convient d'enregistrer en classe 6 les différentes charges relatives à ces comptes même lorsqu'elles sont déjà couvertes par des provisions. Dans ce cas, les provisions antérieurement constituées sont annulées par le crédit du compte 78 Reprises sur amortissements et provisions.

DISPOSITIONS D'ORDRE PRATIQUE

Les ordres de dépenses sont adressés par l'ordonnateur à l'agent comptable. Sur la procédure de régularisation des ordres de dépenses, il y a lieu de distinguer suivant que la régularisation intervient :

- avant la clôture de l'exercice (voir dispositions du chapitre 2 Tenue des comptabilités) ;
- après la clôture de l'exercice (la technique comptable est décrite au compte 7583 Produits de gestion courante provenant de l'annulation d'ordres de dépenses des exercices antérieurs).

COMPTE 60 - ACHATS (SAUF 603)

Comme les stocks, les achats sont classés en fonction d'une nomenclature propre à l'établissement, dont les modalités de confection et la compatibilité avec la nomenclature officielle de biens et services sont identiques à celles déjà énoncées à l'occasion du fonctionnement des comptes de la classe 3.

Les achats sont inscrits au débit des comptes 601, 602, 604, 605, 606 et 607 au prix d'achat, droits de douane inclus.

Le prix d'achat s'entend généralement du prix facturé, net de taxes récupérable.

Des subdivisions des comptes d'achat peuvent être ouverts pour identifier :

- les achats en France et à l'étranger ;
- les achats faits par l'établissement auprès d'entités liées ou avec lesquelles il a un lien de participation.

Les achats sont comptabilisés déduction faite des rabais et remises déduits du montant des factures.

En principe, même lorsqu'ils sont déduits sur la facture d'achat, les escomptes de règlement sont comptabilisés au crédit du compte 765 Escompte obtenu. Par mesure de simplification, la dépense peut néanmoins être mandatée pour le montant net, après escompte.

Par ailleurs, les frais accessoires d'achat payés à des tiers sont comptabilisés dans les comptes de charges correspondant à leur nature. Toutefois, les établissements ont la faculté de comptabiliser directement ces frais accessoires (transport, commissions, assurances) à l'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 frais par catégorie tout en maintenant dans des subdivisions de ce compte leur classement par nature.

En fin d'exercice, lorsque l'établissement a reçu les marchandises ou les approvisionnements sans la facture correspondante, il convient, pour ne pas fausser les résultats, de débiter les comptes d'achats susvisés par le crédit du compte 408 Fournisseurs-Factures non parvenues.

Le compte 60 se subdivise comme suit :

- 601 Achats stockés – Matières premières (et fournitures)
- 602 Achats stockés - Autres approvisionnements
- 604 Achats d'études et prestations de service
- 605 Achats de matériel, équipements et travaux
- 606 Achats non stockés de matières et fournitures
- 607 Achats de marchandises
- 608 (Compte réservé, le cas échéant, à la récapitulation des frais accessoires incorporés aux achats)
- 609 Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats

COMPTE 601 - ACHATS STOCKÉS – MATIÈRES PREMIÈRES (ET FOURNITURES)

COMPTE 602 - ACHATS STOCKÉS – AUTRES APPROVISIONNEMENTS

COMPTE 607 - ACHATS DE MARCHANDISES

Les achats sont classés selon les critères retenus pour la nomenclature des stocks : ainsi, les comptes d'achats 601, 602, 607 correspondent aux comptes 31, 32, 37.

Ces comptes sont présentés dans l'ordre adopté à l'égard des stocks et comportent les mêmes sous-comptes.

Les comptes 601, 602 et 607 se subdivisent comme suit :

- 601 Achats stockés – Matières premières (et fournitures)
 - 6011 Matières (ou groupe) A
 - 6012 Matières (ou groupe) B
 - 6017 Fournitures A, B, C,...
- 602 Achats stockés - Autres approvisionnements
 - 6021 Matières consommables
 - 60211 Matière (ou groupe) C

- 60212 Matière (ou groupe) D
- 6022 Fournitures consommables
 - 60221 Combustibles
 - 60222 Produits d'entretien
 - 60223 Fournitures d'atelier et d'usine
 - 60224 Fournitures de magasin
 - 60225 Fournitures de bureau
- 6026 Emballages
 - 60261 Emballages perdus
 - 60265 Emballages récupérables non identifiables
 - 60267 Emballages à usage mixte
- 607 Achats de marchandises

Technique comptable

Achats de l'exercice

- Débit 601 ou 602 ou 607
- Crédit 401 Fournisseurs

En fin d'exercice, lorsque l'établissement a reçu les marchandises ou les matières mais pas la facture correspondante

- Débit 601 ou 602 ou 607
- Crédit 408 Fournisseurs Factures non parvenues

COMPTE 604 - ACHATS D'ÉTUDES ET DE PRESTATIONS DE SERVICES

COMPTE 605 - ACHATS DE MATÉRIEL, ÉQUIPEMENT ET TRAVAUX

Les biens et services sous-traités qui s'intègrent directement dans le cycle de production de l'établissement sont inscrits dans ses achats au débit des comptes 604 et 605. Les autres achats de sous-traitance sont classés dans les services extérieurs, au compte 611 Sous-traitance générale.

COMPTE 606 - ACHATS D'APPROVISIONNEMENTS NON STOCKÉS

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

Le compte 606 se subdivise comme suit :

- 6061 Fournitures non stockables (eau, énergie)
- 6063 Fournitures d'entretien et de petit équipement
- 6064 Fournitures administratives
- 6068 Autres matières et fournitures

La technique comptable est comparable à celle exposée ci-dessus aux comptes 601, 602 et 607.

COMPTE 607 - ACHATS DE MARCHANDISES

Ce compte enregistre les achats de biens effectués par l'établissement et destinés à être revendus en l'état (voir compte 707).

Le compte 607 se subdivise comme suit :

6071 Marchandise (ou groupe) A

6072 Marchandise (ou groupe) B

COMPTE 608 - FRAIS ACCESSOIRES D'ACHAT

Les établissements 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. Toutefois, en fin d'exercice, devra être fourni dans l'annexe, le détail par nature des frais accessoires incorporés aux achats de l'exercice.

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 établissements 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 enregistre à son crédit les rabais, remise 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. Ce compte est crédité du montant des dites sommes par le débit, soit d'un compte de tiers, soit d'un compte de trésorerie (émission d'un ordre de reversement).

Le compte 609 se subdivise comme suit :

6091 - de matières premières (et fournitures)

6092 - d'autres approvisionnements stockés

6094 - d'études et prestations de services

6095 - de matériel, équipements et travaux

6096 - d'approvisionnements non stockés

6097 - de marchandises

6098 - Rabais, remises et ristournes non affectés

Technique comptable

Constatation du rabais obtenu du fournisseur

- Débit du compte de tiers intéressé
- Débit d'un compte de disponibilités, dans le cas d'émission d'un ordre de reversement
- Crédit subdivision intéressée du compte 609

Dans le cas de retour sur achats, la subdivision intéressée est celle ayant supportée initialement la dépense.

COMPTE 603 - VARIATION DES STOCKS (APPROVISIONNEMENTS ET MARCHANDISES)

DISPOSITIONS GÉNÉRALES :

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.

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

Les soldes des comptes 6037 d'une part, 6031 et 6032 d'autre part, peuvent être créditeurs ou débiteurs.

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

Le compte 603 ne fait pas l'objet de prévisions budgétaires. Les variations constatées au débit ou au crédit du compte financier font l'objet d'inscriptions correspondantes en crédits de régularisation pour les charges et en plus - values pour les produits.

PARTICULARITÉ : TENUE DES COMPTES D'INVENTAIRE PERMANENT EN COMPTABILITÉ GÉNÉRALE :

En principe, l'inventaire permanent est tenu en comptabilité analytique.

Les établissements peuvent toutefois tenir cet inventaire permanent dans les comptes correspondants de la classe 3 suivant les modalités ci-après.

En ce qui concerne les stocks d'approvisionnements et de marchandises, les comptes 601 Achats stockés – Matières premières (et fournitures), 602 Achats stockés – Autres approvisionnements et 607 Achats de marchandises sont débités par le crédit des comptes intéressés des classes 4 et 5.

En cours d'exercice, les comptes de stocks 31, 32 et 37 fonctionnent comme des comptes de magasin ; ils sont débités des entrées par le crédit des comptes 6031, 6032 et 6037 et crédités des sorties par le débit de ces mêmes comptes.

En fin d'exercice, les soldes des comptes 601, 602, 607 et 6031, 6032, 6037 sont virés au compte 120 Résultat de l'exercice (bénéfice) ou 129 Résultat de l'exercice (perte).

En ce qui concerne les stocks dont l'établissement est déjà propriétaire mais qui sont en voie d'acheminement, c'est à dire non encore réceptionnés, ou en ce qui concerne les stocks mis en dépôt ou en consignation, le compte 38 peut être utilisé pour comptabiliser les stocks jusqu'à réception dans les magasins de l'établissement ou dans ceux du dépositaire. Dès réception, ces stocks sont ventilés dans les comptes correspondant à leur nature. En fin de période si le compte 38 n'est pas soldé, les établissements donnent le détail des stocks ainsi comptabilisés.

Le compte 603 se subdivise comme suit :

6031 Variation des stocks de matières premières (et fournitures) (peut être subdivisé suivant le même détail que le compte 601)

6032 Variation des stocks des autres approvisionnements (peut être subdivisé suivant le même détail que le compte 602)

6037 Variation des stocks de marchandises

Technique comptable

- Se reporter à la technique comptable décrite dans le commentaire de la classe 3.

COMPTE 61 - 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 et de sous-traitance.

Le compte 61 se subdivise comme suit :

- 611 Sous-traitance générale
- 612 Redevances de crédit-bail
- 613 Locations
- 614 Charges locatives et de co-propriété
- 615 Entretien et réparations
- 616 Primes d'assurance
- 617 Études et recherches
- 618 Divers
- 619 Rabais, remises et ristournes obtenus sur services extérieurs

COMPTE 611 - SOUS-TRAITANCE GÉNÉRALE

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

COMPTE 612 - REDEVANCES DE CRÉDIT-BAIL

Le crédit-bail, moyen de financement des immobilisations, donne à l'utilisateur du bien un droit de jouissance d'une part et la possibilité d'acquérir le bien concerné soit en fin de contrat, soit au terme de périodes fixées à l'avance, moyennant le paiement du prix convenu d'autre part.

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

Le compte 612 se subdivise comme suit :

- 6122 Crédit-bail mobilier (même ventilation que celle du compte 21)
- 6125 Crédit-bail immobilier (même ventilation que celle du compte 21)

a. Comptabilité de l'utilisateur du bien donné en crédit-bail

- ☞ Le bien ne doit pas figurer à l'actif de l'établissement utilisateur tant qu'il n'a pas levé l'option d'achat.
- ☞ Au niveau du compte de résultat, les sommes dues par l'utilisateur au titre de la période de jouissance constituent des charges annuelles d'exploitation.

Les redevances ou loyers doivent être enregistrés au débit des subdivisions intéressées du compte 612.

- ☞ Pour l'établissement de la situation patrimoniale, les redevances ou loyers non acquittés qui concernent la période écoulée doivent figurer au niveau des comptes de tiers concernés, soit d'une subdivision du compte 401, soit une subdivision du compte 408.

Le cas échéant, les redevances ou loyers qui concernent la période d'utilisation postérieure à la date de clôture du bilan font l'objet d'un rattachement à la période à laquelle ils se rapportent (compte 486 Charges constatées d'avance).

- ☞ Lorsque l'utilisateur devient propriétaire du bien en levant l'option d'achat dont il est titulaire, il doit inscrire cette immobilisation à l'actif de son bilan pour un montant établi conformément aux règles applicables en matière de détermination de la valeur d'origine, c'est à dire pour son coût d'acquisition égal au prix de cession tel qu'il figure au contrat.

b. Information des tiers

☞ L'information est obligatoire dans le compte de résultat.

Les redevances ou loyers afférents aux opérations de crédit-bail mobilier et ceux afférents aux opérations de crédit-bail immobilier sont présentés au débit du compte de résultat sous la forme suivante :

612 Redevances de crédit-bail

- Crédit-bail mobilierXF
- Crédit-bail immobilier....YF

L'information concerne les redevances ou loyers à compter de l'entrée en jouissance des biens.

☞ L'information est également obligatoire dans l'annexe sous la rubrique – Engagements donnés, où il convient de mentionner l'évaluation des redevances ou loyers restant à courir jusqu'à la fin du contrat.

☞ En outre, il est recommandé d'inscrire hors bilan les engagements reçus du crédit-bail mobilier ou immobilier en fonction des dispositions des contrats, aux comptes 801 et 802.

COMPTE 613 – LOCATIONS

Le compte 613 se subdivise comme suit :

- 6132 Locations immobilières (même ventilation que celle du compte 21)
- 6135 Locations mobilières (même ventilation que celle du compte 21)
- 6136 Malis sur emballages

Ce compte reçoit les loyers des baux et locations verbales ainsi que les malis sur emballages restitués.

Les loyers doivent être rattachés à l'exercice au cours duquel ils sont échus et non à l'un des exercices suivants même lorsqu'ils ont été payés au cours de ces derniers.

Ainsi, les loyers échus et non payés à la clôture de l'exercice sont portés au débit du compte de charge par le crédit du compte 4686 Charges à payer.

A la clôture de l'exercice, les loyers payés d'avance et correspondant à une période de location à courir sur l'exercice suivant, sont portés au débit du compte 486 charges constatées d'avance.

Concernant le droit d'entrée versé au propriétaire en début de bail, se reporter au compte 206.

COMPTE 614 - CHARGES LOCATIVES ET DE 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.

COMPTE 615 - TRAVAUX D'ENTRETIEN ET DE RÉPARATION

Le compte 615 se subdivise comme suit :

- 6152 - sur biens immobiliers (même ventilation que celle du compte 21)
- 6155 - sur biens mobiliers (même ventilation que celle du compte 21)
- 6156 Maintenance (même ventilation que celle du compte 21)

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

Les frais d'entretien et de réparation doivent être rattachés aux exercices au cours desquels les travaux ont été exécutés. Les grosses réparations peuvent néanmoins faire l'objet de provisions (voir compte 1572).

En cas d'absence ou d'insuffisance de provisions, elles peuvent être imputées au compte 481 Charges à répartir sur plusieurs exercices, lequel est obligatoirement amorti dans le délai maximum de cinq ans.

Ne constituent pas des frais d'entretien et de réparations, mais des frais d'investissement ne pouvant donner lieu qu'à dépréciation ou amortissement, les dépenses entraînant une augmentation de la valeur d'actif d'un bien immobilisé ou ayant pour effet de prolonger d'une manière notable la durée d'utilisation d'un élément d'actif.

COMPTE 616 - PRIMES D'ASSURANCE

Le compte 616 se subdivise comme suit :

- 6161 Multirisques
- 6162 Assurance obligatoire dommage construction
- 6163 Assurance – Transport
 - 61636 - sur achats
 - 61637 - sur ventes
 - 61638 - sur autres biens
- 6164 Risques d'exploitation

L'Etat étant son propre assureur, les établissements publics ne peuvent pas, sauf dérogation, contracter d'assurance.

COMPTE 617 - ÉTUDES ET RECHERCHES

Les frais de recherche et de développement peuvent être constitutifs du coût d'immobilisation ; ils sont alors portés au compte d'immobilisation par nature (compte 21).

Ils sont susceptibles d'être inscrits au compte 203 dans certaines conditions (voir ce compte).

Dans les autres cas, le caractère aléatoire de l'activité de recherche et de développement conduit à observer la règle de prudence. Les frais correspondants doivent être rattachés au compte 617 en tant que charges d'exploitation de l'exercice au cours duquel ils ont été engagés.

COMPTE 618 – DIVERS

Le compte 618 se subdivise comme suit :

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

Ce compte est destiné à enregistrer des dépenses d'abonnements, de traductions, colloques, conférences et séminaires et autres services extérieurs divers tendant à la documentation de l'établissement.

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.

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.

Le compte 62 se subdivise comme suit :

- 621 Personnel extérieur à l'établissement
- 622 Rémunérations d'intermédiaires et honoraires
- 623 Publicité, publications, relations publiques
- 624 Transports de biens et transports collectifs du personnel
- 625 Déplacements, missions et réceptions
- 626 Frais postaux et de télécommunications
- 627 Services bancaires et assimilés
- 628 Divers
- 629 Rabais, remises et ristournes obtenus sur autres services extérieurs

COMPTE 621 - PERSONNEL EXTÉRIEUR À L'ÉTABLISSEMENT

Le compte 621 se subdivise comme suit :

- 6211 Personnel intérimaire
- 6214 Personnel détaché ou prêté
 - 62142 Personnel prêté à l'établissement

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

Le compte 6214 Personnel détaché ou prêté à l'établissement enregistre les dépenses concernant le personnel prêté à l'établissement pour la réalisation de certaines missions.

COMPTE 622 - RÉMUNÉRATIONS D'INTERMÉDIAIRES ET HONORAIRES

Le compte 622 se subdivise comme suit :

- 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

Dans ce compte sont inscrits notamment les honoraires, c'est à dire les sommes versées à des personnes ne faisant pas partie du personnel de l'établissement et exerçant des professions non commerciales.

L'imputation au compte 622 ne doit en principe être effectuée que pour les honoraires constituant véritablement des charges normales de fonctionnement de l'établissement.

Les commissions, honoraires et frais d'actes relatifs à l'entrée d'un bien dans l'établissement sont comptabilisés en charges au compte 622. Toutefois, ces charges peuvent être étalées sur plusieurs exercices.

A ce titre, il est rappelé que les frais accessoires d'acquisition des immobilisations sont nombreux. Il peut s'agir des frais d'installation, de montage, de transport, de droits de douane, de droits de mutation, de frais d'actes,....

Ces frais sont par nature des charges mais ils font partie intégrante du coût global d'acquisition, ce qui tend à leur conférer le caractère d'immobilisation.

La règle comptable à observer est la suivante :

- si les frais sont directement ou indirectement liés à l'acquisition pour la mise en état du bien, ou s'il s'agit de frais de transport, de montage, d'installation, qui sont indispensables à la mise en service du bien, ou encore si ce sont des frais de douane inhérents à l'achat, l'ensemble de ces frais sont à ajouter à la valeur d'acquisition et à inscrire au même compte de la classe 2 où l'acquisition est décrite ;
- si les frais sont des débours qui tout en étant obligatoires n'empêcheraient pas le bon fonctionnement de l'immobilisation, ou s'ils sont impliqués par une réglementation (droits de mutation,..) ils ne s'ajoutent pas au bien acquis. Ces frais sont comptabilisés au compte de charges concerné, puis éventuellement, transférés en fin d'exercice au compte 481.

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

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

COMPTE 623 - PUBLICITÉ, PUBLICATIONS, RELATIONS PUBLIQUES

Le compte 623 se subdivise comme suit :

- 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 (pourboires, dons courants, ...)

En règle générale, les frais de publicité sont des charges d'exploitation.

Toutefois, les dépenses engagées pour la création ou l'extension d'une marque de fabrique et qui sont hors de proportion avec les bénéfices annuels peuvent avoir le caractère de frais de premier établissement imputables au compte 201.

De même, les dépenses qui sont destinées à financer des produits dont la durée d'utilisation est supérieure à un an et qui sont de nature à exercer une influence réelle et immédiate sur les résultats d'exploitation doivent être immobilisées.

COMPTE 624 - TRANSPORTS DE BIENS ET TRANSPORTS COLLECTIFS DU PERSONNEL

Le compte 624 se subdivise comme suit :

- 6241 Transports sur achats
- 6242 Transports sur ventes
- 6243 Transports entre établissements ou chantiers
- 6244 Transports administratifs
- 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'établissement n'assure pas par ses propres moyens.

Les ports facturés aux clients ne sont pas compris dans les ventes enregistrées au compte 70. Ils sont inscrits au crédit du compte 624 (ou le cas échéant au compte 60 correspondant).

Compte 6247 - Transports collectifs de personnel

Ce compte ne concerne que les frais payés directement au transporteur.

COMPTE 625 - DÉPLACEMENTS, MISSIONS ET RÉCEPTIONS

Le compte 625 se subdivise comme suit :

- 6251 Voyages et déplacements
- 6255 Frais de déménagement
- 6256 Missions
- 6257 Réceptions

Le compte 625 retrace les frais payés au personnel : frais de transports, indemnités kilométriques, frais de séjour, frais de mission ainsi que les frais de réception.

Sont également imputés à ce compte les frais relatifs aux inscriptions aux colloques.

COMPTE 626 - FRAIS POSTAUX ET DE TÉLÉCOMMUNICATIONS

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

COMPTE 627 - SERVICES BANCAIRES ET ASSIMILÉS

Le compte 627 se subdivise comme suit :

- 6271 Frais sur titres (achat, vente, garde)
- 6272 Commissions et frais sur émission d'emprunts
- 6275 Frais sur effets
- 6276 Location de coffres
- 6278 Autres frais et commissions sur prestations de services

Sont inscrits notamment à ce compte les frais sur titres (achat, vente, garde), les commissions et frais sur émission d'emprunts ainsi que les frais correspondant aux commissions pour encaissement par carte de crédit.

COMPTE 628 – DIVERS

Le compte 628 se subdivise comme suit :

- 6281 Concours divers (cotisations)
- 6282 Formation professionnelle continue
- 6284 Frais de recrutement de personnel

Sont comptabilisés à ce compte les cotisations ouvrant à droit à un service en contrepartie, les frais issus de travaux, façons et prestations exécutés par l'extérieur, les frais de recrutement du personnel, ainsi que les frais de formation professionnelle continue.

Compte 6282 – Formation professionnelle continue

Sur ce dernier point, il est précisé qu'en règle générale, les dépenses engagées au cours de l'exercice, au titre de la participation des employeurs à la formation professionnelle continue doivent être classées non selon leur objet – la formation professionnelle continue – mais en fonction de leur nature.

En conséquence, ne sont comptabilisés au débit du compte 6282 que les seuls versements aux organismes de formation professionnelle continue.

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

Ce compte fonctionne comme les comptes 609 et 619.

COMPTE 63 - IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS

Le compte 63 se subdivise comme suit :

- 631 Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (administration des impôts)
- 633 Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes)
- 635 Autres impôts, taxes et versements assimilés (administration des impôts)
- 637 Autres impôts, taxes et versements assimilés (autres organismes)

Les impôts, taxes et versements assimilés sont des charges correspondant :

- d'une part, à des versements obligatoires à l'Etat et aux collectivités locales pour subvenir aux dépenses publiques ;
- d'autre part, à des versements institués par l'autorité publique notamment pour le financement d'actions d'intérêt économique ou social.

Ils sont comptabilisés au débit de la subdivision intéressée du compte 63 par le crédit du compte 447 Autres impôts, taxes et versements assimilés.

Les impôts sur les bénéficiaires ne sont pas comptabilisés sous ce poste. Ils sont inscrits au compte 695.

A l'exception de la taxe sur les salaires dont le montant est obligatoirement versé au Trésor public, les établissements assujettis ont la possibilité de s'acquitter des différentes contributions (appelées taxes ou participations) 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 se subdivise comme suit :

- 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

Les versements au Trésor public à effectuer au titre des taxes et participations assises sur les salaires sont enregistrés au débit du compte 631 aux diverses subdivisions concernées intitulées :

- taxes sur les salaires ;
- taxes d'apprentissage ;
- participation des employeurs à la formation professionnelle continue ;

- cotisation pour défaut d'investissement obligatoire dans la construction.

La contrepartie figure au compte 447 Autres impôts, taxes et versements assimilés.

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'établissement inscrit le montant du versement restant à effectuer au profit du Trésor public au crédit du compte 447 ou de la subdivision intéressée du compte 448 Etat, charges à payer par le débit du compte 631.

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

Le compte 633 se subdivise comme suit :

- 6331 Versement de transport
- 6332 Allocations 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 établissements 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 à fonds perdus ou subventions au titre des taxes et participations assises sur les salaires 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 ;
- 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.

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

Lorsque la législation permet d'imputer à titre de dépenses libératoires restant dues à la fin de l'exercice, ces dernières sont comptabilisées au débit des comptes d'actif ou des comptes de charges concernés par le crédit des comptes de tiers intéressés.

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

Le compte 635 se subdivise comme suit :

- 6351 Impôts directs (sauf impôt sur les bénéfices)
 - 63511 Taxe professionnelle
 - 63512 Taxe foncière
 - 63513 Autres impôts locaux
 - 63514 Taxes sur les véhicules des sociétés
- 6352 Taxes sur le chiffre d'affaires non récupérables

- 6353 Impôts indirects
- 6354 Droits d'enregistrement et de timbre
 - 63541 Droits de mutation
- 6358 Autres droits

Est comptabilisé à ce compte 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 taxe professionnelle, de la taxe foncière, des droits d'enregistrement et de timbre.

Compte 6352 - Taxes sur le chiffre d'affaires non récupérables

La TVA non déductible afférente à un bien ou à un service doit en principe être comptabilisée comme un élément du coût de ce bien ou de ce service. Cependant, lors des régularisations de TVA de fin d'exercice, le rattachement au bien ou au service concerné se révèle impossible à effectuer, il convient de constater une charge au compte 6352.

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

Le compte 637 se subdivise comme suit :

- 6371 Contribution sociale de solidarité à la charge des sociétés
- 6372 Taxes perçues par les organismes publics internationaux
- 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

Le compte 64 se subdivise comme suit :

- 641 Rémunérations du personnel
- 645 Charges de sécurité sociale et de prévoyance
- 647 Autres charges sociales
- 648 Autres charges de personnel

COMPTE 641 – RÉMUNÉRATION DU PERSONNEL

COMPTE 645 – CHARGES DE SÉCURITÉ SOCIALE ET DE PRÉVOYANCE

Les comptes 641 et 645 se subdivisent comme suit :

- 641 Rémunérations du personnel
 - 6411 Salaires, appointements
 - 6412 Congés payés
 - 6413 Primes et gratifications
 - 6414 Indemnités et avantages divers
 - 6415 Supplément familial
- 645 Charges de sécurité sociale et de prévoyance
 - 6451 Cotisations à l'U.R.S.S.A.F.
 - 6452 Cotisations aux mutuelles
 - 6453 Cotisations aux caisses de retraite

6454 Cotisations aux A.S.S.E.D.I.C.

6458 Cotisations aux autres organismes sociaux

Les charges de personnel sont constituées :

- par l'ensemble des rémunérations du personnel de l'établissement ;
- par les charges sociales liées à ces rémunérations : cotisations de sécurité sociale, cotisations de congés payés, supplément familial, versements aux mutuelles, caisses de retraite, œuvres sociales.

Technique comptable

Comptabilisation des rémunérations et des charges sociales

- Débit 641 Rémunérations du personnel, pour le montant brut de la rémunération
- Crédit 421 Personnel, rémunérations dues, pour le montant net de la rémunération
- Crédit 425 Personnel. Avances et acomptes, pour le montant des avances et acomptes éventuellement versés
- Crédit 427 Personnel. Oppositions, pour le montant des oppositions sur rémunérations éventuellement reçues
- Crédit 431 Sécurité sociale
- Crédit 437 Autres organismes sociaux, pour le montant des cotisations salariales

Comptabilisation des charges patronales

- Débit 645 Charges de sécurité sociale et de prévoyance
- Crédit 431 Sécurité sociale
- Crédit 437 Autres organismes sociaux

Comptabilisation des congés payés

Se reporter aux commentaires du compte 4282 Dettes provisionnées pour congé à payer

Comptabilisation des rémunérations avancées par l'établissement à son personnel

C'est le cas lorsque l'établissement a réglé à ses employés tout ou partie de leur rémunération en cas de maladie pour le compte de la Sécurité sociale et d'autres organismes sociaux.

Se reporter aux commentaires du compte 4387 Produits à recevoir

Compte 6412 - Congés payés

La loi reconnaît à tout salarié le droit à un congé payé annuel à la charge de l'employeur.

Dans les EPIC, le personnel, à l'exception du directeur de l'établissement et de l'agent comptable qui sont des fonctionnaires, relève généralement du droit privé¹.

Si, dans ce dernier cas, les droits à congés sont clairement définis par la législation actuelle, et le cas échéant par les conventions collectives, le régime des congés des fonctionnaires d'Etat détachés auprès des EPIC mérite d'être précisé dans le cas précis d'un fonctionnaire, soumis au statut particulier de la loi du n°84-16 du 11 janvier 1984².

Au préalable, il convient de distinguer le cas où le fonctionnaire est détaché sur un emploi public de celui où il est détaché sur un emploi régi par le code du travail.

¹ CE, 8 mars 1957, Jalenques de Labeau, Leb. p. 158

² portant dispositions statutaires relatives à la fonction publique de l'Etat

☞ Dispositions applicables au fonctionnaire détaché sur un emploi public :

Il résulte des dispositions combinées de l'article 2 de la loi n°83-634 du 13 juillet 1983 portant droits et obligations des fonctionnaires et de l'article 45 de la loi du 11 janvier 1984 précitée que si l'agent est détaché sur un emploi de fonctionnaire, seules les dispositions du droit public lui sont applicables. Dans ce cas, un congé non pris ne donne lieu à aucune indemnité compensatrice, conformément à l'Art. 5 du décret n°84-972 du 26 octobre 1984 relatif aux congés annuels des fonctionnaires de l'Etat.

☞ Dispositions applicables au fonctionnaire détaché sur un emploi régi par le code du travail :

Si le fonctionnaire est détaché sur un emploi soumis aux règles de droit privé, il se trouve lié à son employeur par un contrat de droit privé, en application de l'article 45 de la loi du 11 janvier 1984. Dans ce cas, il ne peut être considéré, durant la période de son détachement, comme un agent soumis aux conditions générales d'emploi des fonctionnaires.

En conséquence, en matière de congés, l'employeur du fonctionnaire détaché sur contrat de droit privé doit appliquer les dispositions du code du travail qui posent le principe du « *droit chaque année à un congé payé à la charge de l'employeur* » (Art. L223-1 du code du travail et d'une " *indemnité compensatrice, sauf faute lourde, pour la fraction de congé qui n'a pas été pris lorsque le contrat de travail est résilié avant que le salarié ait pu bénéficier de la totalité du congé auquel il a droit* " (Art. L223-14 du code du travail).

Demeure la question du bénéfice, pour le fonctionnaire détaché sur un emploi de droit privé, de dispositions prévues par la convention collective. Selon l'analyse faite par le ministère chargé de la fonction publique, un fonctionnaire détaché peut bénéficier des dispositions conventionnelles auxquelles il peut prétendre par l'effet de son détachement, à l'exception du versement d'indemnités de licenciement ou de fin de carrière.

Ainsi l'Art. L134-1 du code du travail autorise-t-il les conventions et accords collectifs de travail à déterminer, en ce qui concerne les catégories de personnel qui ne sont pas soumises à un statut législatif ou réglementaire particulier, les conditions d'emploi et de travail ainsi que les garanties sociales. Le statut législatif ou réglementaire particulier vise les personnels des entreprises publiques ou des EPIC soumis à un statut qui leur est propre (ex : EDF-GDF).

La période de référence ou encore année de référence est la période au cours de laquelle s'acquiert le droit à congé.

Aux termes de l'Art. R 223-1 du code du travail, cette période commence le 1^{er} juin de chaque année et finit le 31 mai de l'année suivante.

Le droit à congé payé s'acquiert, au terme d'un mois de travail effectif au sein de l'établissement, au mois le mois.

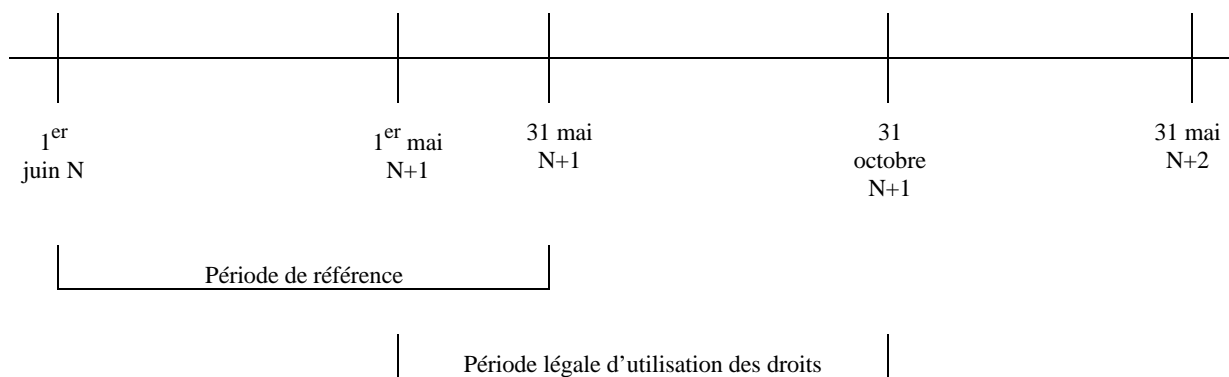
La loi exige, pour l'ouverture du droit à congés, une période totale de travail d'au moins un mois. La durée des congés est déterminée à raison de deux jours et demi ouvrables par mois de travail effectif accompli entre le 1^{er} juin N et le 31 mai N+1.

La période légale d'utilisation des droits à congés payés va du 1^{er} mai au 31 octobre.

La période de congés payés est rémunérée par une *indemnité* (de congés payés) dont le calcul peut s'effectuer selon deux modes, le plus avantageux pour le salarié étant retenu :

- application de la règle du dixième : l'indemnité est dans ce cas égale au dixième de la rémunération totale brute perçue par le salarié au cours de la période de référence ;
- application de la règle du maintien du salaire : l'indemnité est calculée à partir des rémunérations perçues par le salarié pendant la période de référence précédant le congé. Le salarié est rémunéré comme s'il avait continué à travailler dans l'établissement au moment de ses congés.

Le schéma ci-dessous illustre les différentes périodes.



L'indemnité de congés payés a le caractère d'un salaire. Elle supporte, par conséquent, les mêmes charges sociales et fiscales que les salaires.

En comptabilité, l'établissement doit constater à la clôture de l'exercice les droits acquis de l'exercice ainsi que les droits afférents aux exercices antérieurs.

Les droits acquis de l'exercice se calculent selon les deux modes examinés ci-dessus ; les droits acquis afférents aux exercices antérieurs correspondent au nombre de jours non utilisés au titre des droits légaux (période de référence antérieure à l'exercice), augmenté, le cas échéant, des congés payés d'ancienneté.

COMPTE 647 - AUTRES CHARGES SOCIALES

Le compte 647 se subdivise comme suit :

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

Ce compte enregistre notamment les frais relatifs aux œuvres sociales et les versements aux comités d'établissement.

COMPTE 65 - AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE

Le compte 65 se subdivise comme suit :

- 651 Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires
- 652 Contrôle d'Etat
- 653 Jetons de présence
- 654 Pertes sur créances irrécouvrables
- 655 Quotes - parts de résultat sur opérations faites en commun
- 657 Charges spécifiques
- 658 Charges diverses de gestion courante
 - 6583 Charges de gestion courante provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs

COMPTE 651 - REDEVANCES POUR CONCESSIONS, BREVETS, LICENCES, MARQUES PROCÉDÉS, LOGICIELS, DROITS ET VALEURS SIMILAIRES

Le compte 651 se subdivise comme suit :

- 6511 Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels
- 6516 Droits d'auteur 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 courante, au débit du compte 651, à condition qu'elles ne représentent pas en fait le prix d'acquisition d'un élément d'actif ou la contrepartie de l'entrée d'un nouvel élément dans l'actif de l'établissement.

COMPTE 652 - CONTRÔLE D'ETAT

En vertu du décret n°55-733 du 26 mai 1955 portant codification, en application de la loi n°55-360 du 3 avril 1955, et aménagement des textes relatifs au contrôle économique et financier de l'Etat, les EPIC sont assujettis au contrôle d'Etat.

Les frais nécessités par l'exercice du contrôle économique et financier sont couverts par une contribution des organismes contrôlés inscrite au compte 652.

COMPTE 654 - PERTES SUR CRÉANCES IRRÉCOUVRABLES

Le compte 654 se subdivise comme suit :

- 6541 Créances de l'exercice
- 6544 Créances des exercices antérieurs

Les pertes sur créances irrécouvrables qui présentent un caractère habituel eu égard notamment à la nature de l'activité ou au volume des affaires traitées sont enregistrées au débit du compte 654.

Lorsque ces pertes ne présentent pas ce caractère, elles sont inscrites soit au compte 671 Charges exceptionnelles sur opérations de gestion, soit au compte 672 Charges exceptionnelles sur exercices antérieurs.

COMPTE 655 – QUOTE-PART DE RÉSULTAT SUR OPÉRATIONS FAITES EN COMMUN

Le compte 655 se subdivise comme suit :

- 6551 Quote-part de bénéfice transférée (comptabilité du gérant)
- 6555 Quote-part de perte supportée (comptabilité des associés non gérants)

COMPTE 657 - CHARGES SPÉCIFIQUES

Ce compte n'est ouvert que sur autorisation du bureau 5B de la direction générale de la comptabilité publique.

Il enregistre les charges spécifiques à l'activité de l'établissement 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 : Etat, collectivités locales et Communauté européenne.

Il en va ainsi par exemple des dépenses d'intervention (versement des aides aux agriculteurs, versement des allocations au titre des contrats emploi-jeune, versement de subventions ...).

Lorsque le financement de ces opérations est assuré par une subvention des collectivités publiques, la recette est enregistrée au compte 74. En revanche, s'il s'agit d'un produit spécifique à l'activité de l'établissement, il sera retracé au compte 757 Produits spécifiques.

Le compte 657 a son pendant en recettes au compte 757 Produits spécifiques.

COMPTE 658 - CHARGES DIVERSES DE GESTION COURANTE

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

Ce compte enregistre les opérations d'annulation des ordres de recettes lorsque cette annulation intervient après la clôture de l'exercice concerné.

Technique comptable

Cas d'un ordre de recette qui n'a pas été recouvré

Exercice N (pour mémoire)

- Débit 41 Clients
- Crédit subdivision intéressée de la classe 7

Exercice N+1 : régularisation au vu d'un ordre de réduction ou d'annulation et d'un ordre de dépense émis par l'ordonnateur au nom de l'agent comptable

- Débit 6583 Charges de gestion courante provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs
- Crédit du compte de tiers initialement débité (subdivision intéressée du compte 41)

Cas d'un ordre 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'un ordre de réduction ou d'annulation et d'un ordre de dépense émis par l'ordonnateur au nom de l'agent comptable

- Débit 6583 Charges de gestion courante provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs
- Crédit 4664 Excédents de versements à rembourser

NB : seul l'ordre de dépense est comptabilisé ; l'ordre de réduction ou d'annulation ne donne pas lieu à écriture, il constitue la pièce justificative de la dépense.

COMPTE 66 - CHARGES FINANCIÈRES

Le compte 66 se subdivise comme suit :

661 Charges d'intérêts

664 Pertes sur créances liées à des participations

665 Escomptes accordés

666 Pertes de change

667 Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement

668 Autres charges financières

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

Les charges financières comprennent notamment, outre les charges d'intérêt, 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.

Toute charge financière est comptabilisée comme telle quel que soit son caractère habituel ou exceptionnel.

COMPTE 661 - CHARGES D'INTÉRÊTS

Le compte 661 se subdivise comme suit :

6611 Intérêts des emprunts et dettes

66116 Des emprunts et dettes assimilées

6615 Intérêts des comptes courants et des dépôts créditeurs

6616 Intérêts bancaires et sur opérations de financement (escompte,...)

6617 Intérêts des obligations cautionnées

6618 Intérêts des autres dettes

66181 Des dettes commerciales

66188 Des dettes diverses

Ce compte enregistre à son débit les charges d'intérêts dus, à quelque titre que ce soit, par l'établissement à ses différents prêteurs.

Il convient de noter que la subdivision 6616 Intérêts bancaires et sur opérations de financement (escompte,...) ne doit être ouverte que dans la nomenclature des établissements dont les textes institutifs autorisent les redevables à s'acquitter de leurs dettes par remise d'effets de commerce (se reporter aux commentaires du compte 413 Effets à recevoir).

Le compte 66181 Intérêts des dettes commerciales retrace les intérêts moratoires ou les pénalités sur paiement tardif dus sur les opérations de fonctionnement effectués par l'établissement (marchés de fournitures,...).

Lorsqu'il s'agit d'opérations d'investissement, les intérêts moratoires ou les pénalités sont comptabilisés au même compte que celui qui a enregistré l'acquisition ou la production de l'immobilisation concernée.

COMPTE 665 - ESCOMPTE ACCORDÉS

Il résulte des dispositions réglementaires que la notion d'escomptes 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'établissement à ses clients par le crédit du compte 411 Clients.

COMPTE 666 - PERTES DE CHANGE

Ce compte enregistre à son débit les pertes de change supportées par l'établissement au cours de l'exercice. En outre, les écarts de conversion négatifs constatés à la fin de l'exercice sur les disponibilités en devises sont considérés comme des pertes de change supportées.

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.

Seule, la perte constitue une charge budgétaire.

COMPTE 668 - AUTRES CHARGES FINANCIÈRES

Compte 6683 – Charges financières provenant de l’annulation d’ordres de recettes des exercices antérieurs

La technique comptable est identique à celle du compte 6583 exposée ci-dessus.

COMPTE 67 - CHARGES EXCEPTIONNELLES

Le compte 67 se subdivise comme suit :

- 671 Charges exceptionnelles sur opérations de gestion
- 672 (Compte à la disposition des établissements pour enregistrer, en cours d’exercice, les charges sur exercices antérieurs)
- 675 Valeurs comptables des éléments d’actif cédés
- 678 Autres charges exceptionnelles

Le champ d’application du compte 67 est défini par le caractère exceptionnel, c’est à dire non courant, non habituel, de ces charges par rapport auxquelles se définissent a contrario les charges de l’exploitation courante et normale de l’établissement. Ainsi par exemple, des charges répétitives afférentes à des exercices antérieurs n’auront pas le caractère exceptionnel requis pour être classé dans les comptes 67.

COMPTE 671 - CHARGES EXCEPTIONNELLES SUR OPÉRATIONS DE GESTION

Le compte 671 se subdivise comme suit :

- 6711 Pénalités sur marchés (et débits payés sur achats et ventes)
- 6712 Pénalités, amendes fiscales et pénales
- 6713 Dons, libéralités
- 6714 Créances devenues irrécouvrables dans l’exercice
- 6715 Subventions accordées
- 6716 Déficit ou débet admis en décharge ou en remise gracieuse
- 6717 Rappel d’impôts (autres qu’impôts sur les bénéficiaires)
- 6718 Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion
 - 67181 Intérêts sur débet admis en remise gracieuse
 - 67183 Charges exceptionnelles provenant de l’annulation d’ordres de recettes des exercices antérieurs

Ce compte enregistre les charges exceptionnelles sur opérations de gestion telles que les dons, les subventions accordées, pénalités, amendes fiscales ou pénales, créances de l’exercice devenues irrécouvrables et débet ou débet admis en décharge ou remise gracieuse.

Compte 6711 – Pénalités sur marchés (et débits payés sur achats et ventes)

Outre les pénalités sur marchés, ce compte retrace les pénalités supportées par l’établissement lorsque dans le cadre d’une prestation qu’il doit effectuer ou d’une vente qu’il réalise, il subit une réduction sur le prix pour inobservation des délais ou des spécifications prévues au contrat ou dans la convention.

Compte 6714 – Créances devenues irrécouvrables dans l’exercice

Les créances devenues irrécouvrables qui revêtent un caractère exceptionnel sont portées au compte 6714.

Il s’agit notamment des débet émis soit par arrêté du ministre, soit par arrêt du juge des comptes et admis en non valeur. Dans ce cas, il est débité du montant du débet admis en non valeur par le crédit de la subdivision intéressée du compte 429.

Compte 6716 – Déficits ou débits admis en décharge ou en remise gracieuse

Ce compte est débité du montant déchargé ou remis par le crédit de la subdivision intéressée du compte 429.

Compte 6718 – Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion**Compte 67181 – Intérêts sur débits admis en remise gracieuse**

Les débits prononcés à l'encontre de l'agent comptable et des régisseurs produisent des intérêts jusqu'à la date de leur règlement. S'ils font l'objet d'une remise gracieuse, ils sont inscrits au débit du compte 67181 par le crédit du compte 4296 Redevables d'intérêts sur débits.

Compte 67183 – Charges exceptionnelles provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs

Se reporter aux commentaires du compte 6583 Charges de gestion courante provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs.

COMPTE 672

Les établissements peuvent utiliser ce compte en cours d'exercice pour enregistrer les charges sur exercices antérieurs à condition de les répartir au moins en fin d'exercice entre les charges d'exploitation et les charges exceptionnelles en fonction de leur nature.

COMPTE 675 - VALEURS COMPTABLES DES ÉLÉMENTS D'ACTIFS CÉDÉS

Le compte 675 se subdivise comme suit :

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

Le compte 675 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 TIAP ou de VMP.

Le compte 675 est débité de la valeur brute des TIAP cédés lorsque la cession est génératrice d'une perte. Il est alors crédité du prix de cession de ces titres.

Cette écriture constitue une opération d'ordre budgétaire.

COMPTE 678 - AUTRES CHARGES EXCEPTIONNELLES

Le compte 678 se subdivise comme suit :

- 6781 Malis provenant de clauses d'indexation
- 6782 Lots
- 6783 Malis provenant du rachat d'actions et obligations
 - 67832 Malis provenant du rachat par l'établissement d'actions et obligations émises par lui-même
- 6788 Charges exceptionnelles diverses

Ce compte enregistre toutes les autres charges exceptionnelles sur opérations en capital.

COMPTE 68 - DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET AUX PROVISIONS

Le compte 68 distingue parmi les dotations aux amortissements et aux provisions trois catégories :

- celles qui relèvent des charges d'exploitation (compte 681)
- celles qui constituent des charges financières (compte 686)
- celles afférentes aux charges exceptionnelles (compte 687).

Les comptes 681, 686 et 687 sont débités du montant respectif des dotations de l'exercice aux amortissements et aux provisions par le crédit des subdivisions des comptes d'amortissements et de provisions concernés.

I. LES AMORTISSEMENTS

En ce qui concerne les amortissements, voir les comptes 28 et 481 ainsi que le chapitre 5-Opérations de fin d'exercice du présent tome.

Les conditions d'amortissement des immobilisations sont indiquées dans l'étude des différents comptes d'immobilisations.

Pour les biens remis en dotation à l'établissement et pour lesquels la charge de renouvellement ne lui incombe pas, les dotations aux amortissements (ventilées en charges d'exploitation au compte 681, financières au compte 686 ou exceptionnelles au compte 687) sont neutralisées par un produit exceptionnel au compte 776 ; en conséquence, il convient d'en tenir compte dans l'analyse des résultats d'exploitation et exceptionnel (voir commentaire du compte 776 Produits issus de la neutralisation des amortissements).

II. LES PROVISIONS

Les règles de constitution des provisions sont décrites au chapitre 5.

La méthode de comptabilisation est décrite dans les différents comptes 15, 29, 39, 49, et 59.

COMPTE 681 - DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET AUX PROVISIONS. CHARGES D'EXPLOITATION

Le compte 681 se subdivise comme suit :

- 6811 Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles
 - 68111 Immobilisations incorporelles
 - 68112 Immobilisations corporelles
- 6812 Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir
- 6815 Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation
- 6816 Dotations aux provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles
 - 68161 Immobilisations incorporelles
 - 68162 Immobilisations corporelles
- 6817 Dotations aux provisions pour dépréciation des actifs circulants
 - 68173 Stocks et en-cours
 - 68174 Créances

Compte 6811 - Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles

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

Compte 6812 - Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir

Voir fonctionnement du compte 481.

Compte 6815 - Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation

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

Compte 6816 - Dotations aux provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles

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

Compte 6817 - Dotations aux provisions pour dépréciation des actifs circulants

Il est débité par le crédit de la subdivision intéressée du compte 49.

COMPTE 686 - DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET AUX PROVISIONS. CHARGES FINANCIÈRES

Le compte 686 se subdivise comme suit :

- 6861 Dotations aux amortissements des primes de remboursement des obligations
- 6865 Dotations aux provisions pour risques et charges financiers
- 6866 Dotations aux provisions pour dépréciation des éléments financiers
 - 68662 Immobilisations financières
 - 68665 Valeurs mobilières de placement
 - 6868 Autres dotations

Compte 6865 - Dotations aux provisions pour risques et charges financiers

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

Compte 6866 - Dotations aux provisions pour dépréciation des éléments financiers**Compte 68662 - Immobilisations financières**

Il 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.

Compte 68665 - Valeurs mobilières de placement

Il est débité par la subdivision intéressée du compte 59.

COMPTE 687 - DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET AUX PROVISIONS. CHARGES EXCEPTIONNELLES

Le compte 687 se subdivise comme suit :

- 6871 Dotations aux amortissements exceptionnels des immobilisations
- 6872 Dotations aux provisions réglementées (immobilisations)
 - 68725 Amortissements dérogatoires
- 6873 Dotations aux provisions réglementées (stocks)
- 6874 Dotations aux autres provisions réglementées
- 6875 Dotations aux provisions pour risques et charges exceptionnels
- 6876 Dotations aux provisions pour dépréciation exceptionnelle

Compte 6871 - Dotations aux amortissements exceptionnels des immobilisations

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

Compte 6875 - Dotations aux provisions pour risques et charges exceptionnels

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

Compte 6876 - Dotations aux provisions pour dépréciation exceptionnelle

Il est débité par le crédit de la subdivision intéressée des comptes 29, 39 ou 49.

COMPTE 69 - IMPÔTS SUR LES BÉNÉFICES ET ASSIMILÉS

Le compte 69 se subdivise comme suit :

- 691 Participation des salariés aux résultats
- 695 Impôts sur les bénéfices
 - 6951 Impôts dus en France
 - 6952 Contribution additionnelle à l'impôt sur les bénéfices
 - 6954 Impôts dus à l'étranger
- 697 Imposition forfaitaire annuelle des sociétés
- 699 Produits. Report en arrière des déficits

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.

COMPTE 697 - IMPOSITION FORFAITAIRE ANNUELLE

Ce compte enregistre l'imposition forfaitaire annuelle due par l'établissement.

COMPTE 699 – PRODUITS – REPORT EN ARRIÈRE DES DÉFICITS

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

CLASSE 7 - COMPTES DE PRODUITS*DÉFINITION*

Les produits comprennent :

- ☞ les sommes ou valeurs reçues ou à recevoir :
 - en contrepartie de la fourniture par l'établissement de biens, travaux, services ainsi que des avantages qu'il a consentis ;
 - en vertu d'une obligation légale existant à la charge d'un tiers ;
 - exceptionnellement, sans contrepartie.
- ☞ la production stockée ou déstockée au cours de l'exercice ;
- ☞ la production immobilisée ;
- ☞ les reprises sur amortissements et provisions ;
- ☞ les transferts de charges ;
- ☞ le prix de cession des éléments d'actifs cédés.

CLASSEMENT

Les produits de l'exercice, auxquelles s'ajoutent éventuellement les produits acquis à des exercices précédents, sont classés par nature.

PRINCIPES GÉNÉRAUX

La classe 7 regroupe les comptes destinés à enregistrer dans l'exercice les produits par nature qui se rapportent :

- à l'exploitation normale et courante de l'établissement : comptes 70 à 75 ;
- à sa gestion financière : compte 76 ;
- à ses opérations exceptionnelles : compte 77.

Le compte 78 Reprises sur amortissements et provisions comprend des subdivisions distinguant les reprises sur charges calculées d'exploitation, financières ou exceptionnelles.

Figurent également dans les produits, les comptes correcteurs des comptes de charges de la classe 6 (compte 79 Transfert de charges).

Les produits afférents à des opérations concernant les exercices antérieurs sont comptabilisés dans chacun des comptes de la classe 7 correspondant à leur nature.

Les produits de la classe 7 sont, en principe, enregistrés hors taxes collectées (voir compte 445 Taxes sur le chiffre d'affaires).

DISPOSITIONS D'ORDRE PRATIQUE

Lorsqu'il s'agit de redresser une erreur entraînant une réduction ou une annulation des produits constatés, la méthode à retenir varie suivant que la régularisation intervient :

- avant la clôture de l'exercice (voir dispositions du chapitre 2 - La tenue des comptabilités) ;
- après la clôture de l'exercice (la technique comptable est décrite au compte 6583 Charges de gestion courante provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs).

COMPTE 70 – VENTES DE PRODUITS FABRIQUÉS, PRESTATIONS DE SERVICES, MARCHANDISES

Le compte 70 se subdivise comme suit :

- 701 Ventes de produits finis
 - 7011 Produits finis (ou groupe) A
 - 7012 Produits finis (ou groupe) B
- 702 Ventes de produits intermédiaires
- 703 Ventes de produits résiduels
- 704 Travaux
 - 7041 Travaux de catégorie (ou activité) A
 - 7042 Travaux de catégorie (ou activité) B
- 705 Études
- 706 Prestations de services
- 707 Ventes de marchandises
 - 7071 Marchandise (ou groupe) A
 - 7072 Marchandise (ou groupe) B
- 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
- 7086 Bonis sur reprises d'emballages consignés
- 7087 Bonifications obtenues des clients et primes sur ventes
- 7088 Autres produits d'activités annexes (cessions d'approvisionnements,...)
- 709 Rabais, remises et ristournes accordés par l'établissement
 - 7091 - sur ventes de produits finis
 - 7092 - sur ventes de produits intermédiaires
 - 7094 - sur travaux
 - 7095 - sur études
 - 7096 - sur prestations de services
 - 7097 - sur ventes de marchandises
 - 7098 - sur produits des activités annexes

Comme les stocks, les ventes sont classées en fonction d'une nomenclature propre à l'établissement dont les modalités d'établissement et la compatibilité avec la nomenclature officielle des biens et services sont identiques à celles déjà énoncées à l'occasion du fonctionnement des comptes de la classe 3.

Des subdivisions des comptes de ventes peuvent être ouvertes pour identifier :

- les ventes en France et à l'étranger ;
- les ventes faites par l'établissement à des organismes avec lesquels il a un lien de participation ;
- les cessions à prix coûtant.

Les montants des ventes, des prestations de services, des produits afférents aux activités annexes sont enregistrés au crédit des comptes 701 à 708.

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

Technique comptable

Lors de la vente : prise en charge du titre de recette

- Débit subdivision intéressée du compte 41 Clients et comptes rattachés, pour le montant TTC
- Crédit 44571 TVA collectée, pour le montant de la TVA
- Crédit subdivision intéressée du compte 70 Ventes de produits fabriqués, prestations de services, marchandises, pour le montant hors TVA

Recouvrement

- Débit classe 5, pour le montant total
- Crédit subdivision intéressée du compte 41 Clients et comptes rattachés

N.B. : le solde du compte 44571 sera porté au crédit du compte 44551 TVA à décaisser.

COMPTE 708 – PRODUITS DES ACTIVITÉS ANNEXES

Le compte 708 se subdivise comme suit :

- 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
- 7086 Bonis sur reprises d'emballages consignés
- 7087 Bonifications obtenues des clients et primes sur ventes
- 7088 Autres produits d'activités annexes (cessions d'approvisionnements,...)

Ce compte enregistre notamment à la subdivision 7085 les ports et frais accessoires facturés aux clients. Il s'agit essentiellement des ports facturés à l'occasion de ventes - départ lorsque la facturation effectuée ne correspond pas au montant exact des débours engagés par l'établissement.

Dans le cas contraire, les frais de transport facturés pour le montant exact des débours sont inscrits au crédit du compte 6242 Transports sur ventes, qui a été préalablement débité.

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

Le compte 709 se subdivise comme suit :

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

Les rabais remises et ristournes 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'établissement.

Même lorsqu'ils sont déduits sur la facture de vente, les escomptes de règlement sont comptabilisés au débit du compte 665 Escomptes accordés.

Technique comptable

Cas d'une réduction qui ne figure pas sur la facture

Prise en charge de la facture de vente

- Débit 41 Clients et comptes rattachés
- Crédit subdivision intéressée du compte 70, pour le montant total

Concomitamment

- Débit 709 Rabais, remises et ristournes accordés par l'établissement, pour le montant de la réduction
- Crédit 41 Clients et comptes rattachés

A la clôture de l'exercice

- Débit subdivision intéressée du compte 70
- Crédit 709 Rabais, remises et ristournes accordés par l'établissement

COMPTE 71 – PRODUCTION STOCKÉE (OU DÉSTOCKAGE)

Le compte 71 se subdivise comme suit :

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

- 7133 Variation des en-cours de production de biens
 - 71331 Produits en cours
 - 71335 Travaux en cours
- 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

DISPOSITIONS GÉNÉRALES :

Les stocks de produits 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 dans les produits de l'exercice.

En d'autres termes, les subdivisions 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, compte non tenu des provisions pour dépréciation.

Ces comptes de variation de stocks sont débités, pour les éléments qui les concernent, de la valeur de la production stockée initiale et crédités de la valeur de la production stockée finale. En conséquence, le solde du compte 71 Production stockée (ou déstockage) 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.

PARTICULARITÉ : TENUE DES COMPTES D'INVENTAIRE PERMANENT EN COMPTABILITÉ GÉNÉRALE :

Lorsque l'inventaire permanent est suivi dans les comptes de la comptabilité générale, le compte 35 fonctionne comme un compte de magasin ; il est débité des entrées par le crédit du compte 7135 et crédité des sorties par le débit de ce même compte.

Les en-cours de production valorisés à la fin de l'exercice sont inscrits au débit des comptes 33 et 34 par le crédit des comptes 7133 et 7134 après annulation des en-cours de production du début de l'exercice.

En fin d'exercice, le solde du compte 71 Production stockée (ou déstockage) est viré au compte 120 ou 129.

En ce qui concerne les stocks dont l'établissement est déjà propriétaire mais qui sont en voie d'acheminement, c'est à dire non encore réceptionnés, ou en ce qui concerne les stocks mis en dépôt ou en consignation, le compte 38 peut être utilisé pour comptabiliser les stocks jusqu'à réception dans les magasins de l'établissement ou dans ceux du dépositaire. Dès réception, ces stocks sont ventilés dans les comptes correspondant à leur nature. En fin de période si le compte 38 n'est pas soldé, les établissements donnent le détail des stocks ainsi comptabilisés.

Technique comptable

Se reporter aux commentaires des comptes de la classe 3

COMPTE 72 – PRODUCTION IMMOBILISÉE

Le compte 72 se subdivise comme suit :

- 721 Immobilisations incorporelles
- 722 Immobilisations corporelles

Ce compte enregistre le coût des travaux faits par l'établissement pour lui-même.

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'établissement,
- Crédit 72 Production immobilisée

Ou, directement aux comptes d'immobilisations concernés

- Débit subdivision intéressée des comptes 20 ou 21
- Crédit 72 Production immobilisée

Se reporter également aux dispositions du chapitre 5.

COMPTE 74 – SUBVENTIONS D'EXPLOITATION

Le compte 74 se subdivise comme suit :

- 741 Etat
- 744 Collectivités publiques et organismes internationaux
- 745 Fonds de concours
- 746 Dons et legs
- 748 Autres subventions d'exploitation

La définition de l'ancien plan comptable général n'ayant pas été reprise dans la version 1999, il est cependant possible de la rappeler, en vertu du principe de réécriture du plan comptable général à droit constant : subvention dont bénéficie l'établissement pour lui permettre de compenser l'insuffisance de certains produits d'exploitation ou de faire face à certaines charges d'exploitation.

Dès lors qu'elle est acquise à l'établissement, elle est enregistrée immédiatement au compte 74 par le débit du compte de tiers intéressé, et non pas seulement lors de son encaissement.

En fin d'exercice, lorsque la subvention accordée à l'établissement n'a pas encore été perçue, elle est enregistrée en produits au crédit du compte 74 par le débit du compte 441 Etat. Subventions à recevoir.

Le compte 74 est subdivisé en fonction de l'origine des fonds : Etat, collectivités publiques et organismes internationaux, etc....

COMPTE 745 – FONDS DE CONCOURS

Il s'agit de fonds versés par des personnes morales ou physiques pour concourir avec ceux de l'Etat à des dépenses d'intérêt public. Ils doivent être utilisés conformément à la volonté de la partie versante.

COMPTE 748 – AUTRES SUBVENTIONS D'EXPLOITATION

Ce compte enregistre les subventions autres que celles qui sont inscrites aux comptes 741 à 746.

COMPTE 75 – AUTRES PRODUITS DE GESTION COURANTE

Le compte 75 se subdivise comme suit :

- 751 Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires
- 752 Revenus des immeubles non affectés aux activités professionnelles
- 753 Jetons de présence et rémunérations d'administrateurs, gérants
- 755 Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun

757 Produits spécifiques

758 Produits divers de gestion courante

Sont considérés comme tels les produits d'exploitation qui ne sont pas retenus dans la production de l'exercice servant de base au calcul de la valeur ajoutée de l'établissement.

COMPTE 751 – REDEVANCES POUR CONCESSIONS, BREVETS, LICENCES, MARQUES, PROCÉDÉS LOGICIELS, DROITS ET VALEURS SIMILAIRES

Le compte 751 se subdivise comme suit :

7511 Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels

7516 Droits d'auteur et de reproduction

7518 Autres droits et valeurs similaires

Les produits de la propriété industrielle acquis sont comptabilisés au compte 751 dans l'exercice au cours duquel les opérations qui leur ont donné naissance ont été réalisées.

COMPTE 752 – REVENUS DES IMMEUBLES NON AFFECTÉS À DES ACTIVITÉS PROFESSIONNELLES

Ce type de revenus n'appartient pas aux produits des activités annexes enregistrés au compte 708. Ils font partie des produits de la gestion courante.

COMPTE 755 – QUOTES-PARTS DE RÉSULTAT SUR OPÉRATIONS FAITES EN COMMUN

Le compte 755 se subdivise comme suit :

7551 Quote-part de perte transférée (comptabilité du gérant)

7555 Quote-part de bénéfice attribuée (comptabilité des associés non-gérants)

Ce compte n'est ouvert que sur autorisation préalable de la direction générale de la comptabilité publique.

Il enregistre à son crédit :

- la quote-part de résultat sur opérations faites en commun qui représente pour l'entité non gérante sa participation aux bénéfices. En contrepartie, le compte 458 Associés – Opérations faites en commun et en GIE est débité ;
- 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. En contrepartie, le compte 458 est débité.

COMPTE 757 – PRODUITS SPÉCIFIQUES

L'ouverture de ce compte doit être soumise à l'autorisation de la direction générale de la comptabilité publique.

Il enregistre les produits spécifiques à l'activité de l'établissement 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 redevances.

COMPTE 758 – PRODUITS DIVERS DE GESTION COURANTE

Le compte 758 se subdivise comme suit :

7581 Frais de gestion sur ressources affectées

7583 Produits de gestion courante provenant de l'annulation d'ordres de dépenses des exercices antérieurs

Compte 7581 – Frais de gestion sur ressources affectées

Ce compte est mouvementé lorsque l'établissement a été autorisé à prélever des frais de gestion pour les opérations sur ressources affectées.

Compte 7583 – Produits de gestion courante provenant de l'annulation d'ordres de dépenses des exercices antérieurs

Ce compte enregistre les opérations d'annulation des ordres de dépenses lorsque cette régularisation intervient après la clôture de l'exercice.

Technique comptable

Cas d'un ordre de dépenses qui n'a pas été payé

Exercice N (pour mémoire)

- Débit subdivision intéressée de la classe 6
- Crédit 40 Fournisseurs

Exercice N+1 : régularisation au vu d'un ordre de recette émis par l'ordonnateur

- Débit 40 Fournisseurs
- Crédit 7583 Produits de gestion courante provenant de l'annulation d'ordres de dépenses des exercices antérieurs

Cas d'un ordre de dépenses qui a été payé

Exercice N (pour mémoire)

- Débit subdivision intéressée de la classe 6
- Crédit 40 Fournisseurs
- Débit 40 Fournisseurs
- Crédit classe 5

Exercice N+1 : régularisation au vu d'un ordre de recette émis par l'ordonnateur

- Débit 463 Ordres de reversement
- Crédit 7583 Produits de gestion courante provenant de l'annulation d'ordres de dépenses des exercices antérieurs

COMPTE 76 – PRODUITS FINANCIERS

Le compte 76 se subdivise comme suit :

761 Produits de participations

762 Produits des autres immobilisations financières

763 Revenus des autres créances

764 Revenus des valeurs mobilières de placement

765 Escomptes obtenus

766 Gains de change

767 Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement

768 Autres produits financiers

7683 Produits financiers provenant de l'annulation d'ordres de dépenses des exercices antérieurs

Sont notamment inscrits en produits financiers, les gains de change consécutifs aux opérations faites en devises ainsi que les produits nets constatés à l'occasion de la cession des VMP. Tout produit financier est comptabilisé comme tel quel que soit son caractère habituel ou exceptionnel.

COMPTE 761 - PRODUITS DE PARTICIPATIONS**COMPTE 762 – PRODUITS DES AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES****COMPTE 763 – REVENUS DES AUTRES CRÉANCES****COMPTE 764 – REVENUS DES VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT**

Les comptes 761, 762 et 763 se subdivisent 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

7626 Revenus des prêts

7627 Revenus des créances immobilisées

763 Revenus des autres créances

7631 Revenus des créances commerciales

7638 Revenus des créances diverses

Ces comptes enregistrent à leur crédit, les produits financiers de participations, d'autres immobilisations financières, de valeurs mobilières de placement, par le débit d'un compte de tiers ou d'un compte de trésorerie. Leur montant est mentionné de façon distincte dans le compte de résultat.

Dans la subdivision 7638 Revenus des créances diverses, sont enregistrés les produits provenant des intérêts courus relatifs à la créance sur l'Etat résultant de la suppression du décalage d'un mois en matière de TVA.

COMPTE 765 – ESCOMPTES OBTENUS

Ce compte est crédité du montant des escomptes obtenus par l'établissement de ses fournisseurs par le débit du compte 40 Fournisseurs ou du compte 4718 Autres recettes à classer.

COMPTE 766 – GAINS DE CHANGE

Le compte 766 est crédité des gains de change réalisés par l'établissement au cours de l'exercice. En outre, les écarts de conversion positifs constatés à la fin de l'exercice sur les disponibilités en devises sont considérés comme des gains de change réalisés.

Dans les autres cas, tant que ces gains ne sont pas définitivement acquis à l'établissement, ils ne constituent pas des produits.

COMPTE 767 – PRODUITS NETS SUR CESSIONS DE VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT

Il enregistre le produit net résultant de la vente de valeurs mobilières de placement. Il est :

- débité de la valeur brute des VMP cédées
- crédité du prix de cession de ces VMP.

COMPTE 768 – AUTRES PRODUITS FINANCIERS

Il enregistre, le cas échéant, les revenus tirés des comptes en banque.

Compte 7683 – Produits financiers provenant de l’annulation d’ordres de dépenses des exercices antérieurs

Pour la technique comptable, se reporter aux commentaires du compte 7583 Produits de gestion courante provenant de l’annulation d’ordres de dépenses des exercices antérieurs.

COMPTE 77 – PRODUITS EXCEPTIONNELS

Le compte 77 se subdivise comme suit :

- 771 Produits exceptionnels sur opérations de gestion
- 772 (Compte à la disposition des établissements pour enregistrer, en cours d’exercice, les produits sur exercices antérieurs)
- 775 Produits des cessions d’éléments d’actif
- 776 Produits issus de la neutralisation des amortissements
- 777 Quote-part des subventions d’investissement virée au résultat de l’exercice
- 778 Autres produits exceptionnels

Le champ d’application du compte 77 est défini par le caractère exceptionnel, c’est à dire non courant, inhabituel de ces produits par rapport auxquels se définissent *a contrario* les produits de l’exploitation courant et normale de l’établissement.

COMPTE 771 – PRODUITS EXCEPTIONNELS SUR OPÉRATIONS DE GESTION

Le compte 771 se subdivise comme suit :

- 7711 Débits et pénalités perçus sur achats et sur ventes
- 7713 Libéralités reçues
- 7714 Rentrées sur créances amorties
- 7715 Condamnations pécuniaires prononcées par le juge des comptes
- 7716 Recouvrements sur créances admises en non-valeur
- 7717 Dégrevements d’impôts (autres qu’impôts sur les bénéfices)
- 7718 Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion
 - 77181 Intérêts issus d’arrêtés de débet
 - 77183 Produits exceptionnels provenant de l’annulation d’ordres de dépenses des exercices antérieurs

Parmi les opérations du compte 771 figurent essentiellement les libéralités reçues (dons et legs) sans affectation spéciale, les dégrèvements d’impôts.

Compte 7715 – Condamnations pécuniaires prononcées par le juge des comptes

Se reporter aux commentaires du compte 4297.

Compte 7716 – Recouvrements sur créances admises en non-valeur

Les recouvrements qui interviendraient après l’admission en non valeur d’une créance ont le caractère de produits exceptionnels et sont par conséquent à inscrire au compte 7716.

Compte 7718 – Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion

Compte 77181 – Intérêts issus d’arrêtés de débet

Se reporter aux commentaires du compte 4296.

Compte 77183 - produits exceptionnels provenant de l'annulation d'ordres de dépenses des exercices antérieurs

La technique comptable est comparable à celle décrite au compte 7583.

COMPTE 772

Les établissements peuvent utiliser le compte 772, en cours d'exercice, pour enregistrer les produits sur exercices antérieurs à condition de les répartir au moins en fin d'exercice entre les produits d'exploitation et les produits exceptionnels en fonction de leur nature.

COMPTE 775 – PRODUITS DES CESSIONS D'ÉLÉMENTS D'ACTIFS

Le compte 775 se subdivise comme suit :

7751 Immobilisations incorporelles

7752 Immobilisations corporelles

7756 Immobilisations financières

7758 Autres éléments d'actif

Ce compte est crédité du prix des cessions d'éléments d'actifs cédés par le débit du compte 462, sauf s'il s'agit de TIAP ou de valeurs mobilières de placement.

Le compte 775 est crédité du prix de cession des TIAP lorsque la cession est génératrice d'un profit. Il est alors débité de la valeur brute de ces titres.

Le prix de cession des valeurs mobilières de placement cédées est viré au crédit du compte 767 Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement ou 667 Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement selon que la cession est génératrice d'un profit ou d'une perte.

COMPTE 776 – PRODUITS ISSUS DE LA NEUTRALISATION DES AMORTISSEMENTS

Lorsque la charge de renouvellement d'un bien inscrit au bilan d'un établissement ne lui incombe pas, l'amortissement pratiqué sur ce bien est neutralisé par la constatation d'un produit exceptionnel sur le compte 776 par le débit du compte 102 Biens mis à disposition des établissements (voir commentaire de ce compte).

Pour la conduite de l'analyse financière, il convient de souligner que la technique de l'amortissement neutralisé n'est pas sans incidence sur les soldes intermédiaires de gestion. En effet, la recette étant enregistrée en produit exceptionnel et la dotation ventilée soit en charge d'exploitation (compte 681), soit en charge financière (compte 686), soit en charge exceptionnelle (compte 687), les différents soldes intermédiaires de gestion sont impactés.

En revanche, la technique de l'amortissement neutralisé n'a aucune incidence sur la capacité d'autofinancement, celle-ci ne retraçant que des opérations générant des flux financiers.

COMPTE 777 – QUOTE-PART DES SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT VIRÉE AU RÉSULTAT DE L'EXERCICE

Ce compte enregistre à son crédit le montant des subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice par le débit du compte 139 Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat.

COMPTE 778 – AUTRES PRODUITS EXCEPTIONNELS

Le compte 778 se subdivise comme suit :

7781 Bonis provenant de clauses d'indexation

7782 Lots

- 7783 Bonis provenant du rachat d'actions et d'obligations
 - 77832 Bonis provenant du rachat par l'établissement d'actions et d'obligations émises par lui-même
- 7788 Produits exceptionnels divers

COMPTE 78 – REPRISES SUR AMORTISSEMENTS ET PROVISIONS

Le compte 78 se subdivise comme suit :

- 781 Reprises sur amortissements et provisions (à inscrire dans les produits d'exploitation)
 - 7811 Reprises sur amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles
 - 78111 Immobilisations incorporelles
 - 78112 Immobilisations corporelles
 - 7815 Reprises sur provisions pour risques et charges d'exploitation
 - 7816 Reprises sur provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles
 - 78161 Immobilisations incorporelles
 - 78162 Immobilisations corporelles
 - 7817 Reprises sur provisions pour dépréciation des actifs circulants
 - 78173 Stocks et en-cours
 - 78174 Créances
- 786 Reprises sur provisions pour risques (à inscrire dans les produits financiers)
 - 7865 Reprises sur provisions pour risques et charges financiers
 - 7866 Reprises sur provisions pour dépréciation des éléments financiers
 - 78662 Immobilisations financières
 - 78665 Valeurs mobilières de placement
- 787 Reprises sur provisions (à inscrire dans les produits exceptionnels)
 - 7872 Reprises sur provisions réglementées (immobilisations)
 - 78725 Amortissements dérogatoires
 - 78726 Provision spéciale de réévaluation
 - 78727 Plus-values réinvesties
 - 7873 Reprises sur provisions réglementées (stocks)
 - 7874 Reprises sur autres provisions réglementées
 - 7875 Reprises sur provisions pour risques et charges exceptionnels
 - 7876 Reprises sur provisions pour dépréciation exceptionnelle

Le compte 78 est mis en parallèle avec les dotations aux amortissements et aux provisions (compte 68) pour traiter les charges calculées consécutives aux dépréciations de l'actif irréversibles (amortissements) ou non (provisions) ou consécutives aux risques et charges afférents à l'exploitation (comptes 681 et 781), à la gestion financière (comptes 686 et 786), ou aux opérations exceptionnelles (comptes 687 et 787).

Le fonctionnement général des comptes de provisions implique une reprise systématique des montants provisionnés dès que la dépréciation est définitive ou que le risque ou la charge est survenu. Il est procédé également à une reprise des montants provisionnés lorsque, devenue en tout ou en partie sans objet, la provision est annulée.

Les comptes 781 à 787 sont crédités du montant respectif des reprises sur amortissements et provisions par le débit des subdivisions des comptes d'amortissements et des provisions concernées.

COMPTE 79 – TRANSFERTS DE CHARGES

Le compte 79 se subdivise comme suit :

- 791 Transferts de charges d'exploitation
- 796 Transferts de charges financières
- 797 Transferts de charges exceptionnelles

Ce compte est un compte correcteur des comptes de charges de la classe 6.

Il enregistre les charges d'exploitation, financières et exceptionnelles à transférer soit à un compte de bilan, autre que les comptes d'immobilisation, soit à un compte autre que les comptes de charges.

La classe 6 ne doit pas en principe enregistrer les opérations concernant les investissements et les placements qui sont inscrits directement dans les comptes de bilan concernés.

Toutefois, les établissements ne sont pas toujours en mesure de faire une telle distinction au moment où ils passent leurs écritures. Aussi, sont-ils amenés à comprendre dans les charges des éléments qui n'en sont pas, soit que les sommes ont été acquittées pour le compte de tiers (indemnités d'assurance), soit que les dépenses réalisées au cours d'un exercice sont à répartir sur plusieurs exercices (par le compte 481).

En outre, le caractère de certaines charges peut ne pas être immédiatement connu. D'où le transfert de telles charges en fin d'exercice soit à un compte de bilan autre qu'immobilisation, soit à un autre compte de charge, par l'intermédiaire du compte 79.

La technique des transferts de charges doit être utilisée de manière limitative et 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'imputations.

CLASSE 8 - COMPTES SPÉCIAUX

La classe 8 regroupe tous les comptes qui n'ont pas leur place dans les comptes de classe 1 à 7 et 9 du cadre comptable. Ainsi, est-elle utilisée notamment pour satisfaire à certaines obligations d'information (restituées dans l'annexe), pour suivre la comptabilité de programme ainsi que les valeurs inactives.

COMPTE 80 – ENGAGEMENTS

Le compte 80 se subdivise comme suit :

- 801 Engagements donnés par l'établissement
- 802 Engagements reçus par l'établissement
- 803 à 807 Comptabilité de programmes
- 803 Autorisations de programmes (A.P.)
- 804 Engagements juridiques
- 805 Crédits de paiement (C.P.)
- 806 Engagement comptable annuel
- 807 Mandatement
- 809 Contrepartie des engagements

Les comptes d'engagements enregistrent des droits et obligations susceptibles de modifier le montant ou la consistance du patrimoine de l'établissement. Les effets des droits et obligations sur le montant ou la consistance du patrimoine sont subordonnés à la réalisation de conditions (cautions) ou d'opérations ultérieures (commandes).

Cette comptabilité dans des comptes spéciaux tenus hors bilan, distincte de la comptabilité des engagements tenus par l'ordonnateur, relève de la compétence de l'agent comptable et se rapproche de la comptabilité des engagements prévue par le plan comptable général.

La comptabilité des engagements a vocation à fournir aux décideurs une information fiable pour l'établissement des comptes annuels, notamment par la traduction des risques encourus au bilan et au compte de résultat.

Les subdivisions du compte 80 fournissent le détail par nature des divers engagements.

COMPTE 801 – ENGAGEMENTS DONNÉS PAR L'ÉTABLISSEMENT

COMPTE 802 – ENGAGEMENTS REÇUS PAR L'ÉTABLISSEMENT

Les comptes 801 et 802 se subdivisent comme suit :

- 801 Engagements donnés par l'établissement
 - 8011 Avals, cautions, garanties
 - 8014 Effets circulant sous l'endos de l'établissement
 - 8016 Redevances crédit-bail restant à courir
 - 80161 Crédit-bail mobilier
 - 80165 Crédit-bail immobilier
 - 8018 Autres engagements donnés
- 802 Engagements reçus par l'établissement
 - 8021 Avals, cautions, garanties
 - 8024 Créances escomptées non échues
 - 8026 Engagements reçus pour utilisation en crédit-bail
 - 80261 Crédit-bail mobilier
 - 80265 Crédit-bail immobilier
 - 8028 Autres engagements reçus

Les comptes 801 et 802 enregistrent respectivement la situation éventuellement débitrice ou créditrice de l'établissement vis-à-vis des tiers. Ils sont mouvementés en contrepartie des comptes 809.

Technique comptable

- Enregistrement des engagements donnés par l'établissement pour des redevances de crédit-bail
- Débit 8091 Contrepartie 801
- Crédit 8016 Redevances crédit-bail restant à courir
- Enregistrement des engagements reçus par l'établissement pour utilisation en crédit-bail
- Débit 8026 Engagements reçues pour utilisation en crédit-bail
- Crédit 8092 Contrepartie 802

NB : la technique comptable décrite ci-dessous vaut pour tous les cas d'engagements donnés ou reçus par l'établissement.

COMPTES 803 À 807 – COMPTABILITÉS DE PROGRAMMES

Les dispositions d'ordre juridique, budgétaire et comptable relatives à la comptabilité de programme sont présentées dans l'instruction CP n°95-023-M9 du 15 février 1995.

Les comptes 803 à 807 sont propres à la comptabilité de programmes des établissements publics nationaux.

La comptabilité de programme (ou comptabilité des investissements), distincte de la comptabilité des engagements décrite aux comptes 801, 802 et 809, permet le suivi particulier d'opérations pluriannuelles.

Cette comptabilité auxiliaire est tenue à base d'éléments essentiellement issus de la comptabilité budgétaire mais elle utilise les principes retenus en comptabilité générale, notamment la technique de la comptabilité en partie double. En conséquence, elle est tenue soit par l'ordonnateur, soit par l'agent comptable, en fonction de l'organisation propre à l'établissement.

Technique comptable

Année N

Prise en charge de l'autorisation de programme (AP)

- Débit 803 Autorisations de programme
- Crédit 805 Crédits de paiement
- En fin d'exercice, le solde débiteur du compte 803 représente les restes à engager juridiquement
- Constatation de l'ouverture des crédits de paiement
- Débit 805 Crédits de paiement
- Crédit 806 Engagement comptable annuel
- Le solde créditeur du compte 805 (crédité lors de la prise en charge de l'AP) représente le montant des crédits de paiement restant à ouvrir dans les prochains EPRD.

Constatation des engagements juridiques

- Débit 804 Engagements juridiques
- Crédit 803 Autorisations de programme
- En fin d'exercice, le solde débiteur du compte 804 représente les restes à mandater sur les engagements juridiques contractés

Constatation des engagements comptables annuels

- Débit 806 Engagement comptable annuel
- Crédit 807 Mandatement
- En fin d'exercice, le solde créditeur du compte 806 (crédité lors de l'ouverture des crédits de paiement) représente le montant des crédits de paiement restant à ouvrir dans les prochains EPRD

Mandatements des dépenses

- Débit 807 Mandatement
- Crédit 804 Engagements juridiques
- En fin d'exercice, le solde créditeur du compte 807 (mouvementé lors de la constatation des engagements comptables annuels) représente ce qui a été engagé et non mandaté au 31 décembre

Années N+1, N+2, N+3

Les écritures décrites ci-dessus sont enregistrées chaque année (à l'exception de l'AP prise en charge pour son montant total).

COMPTE 809 – CONTREPARTIE DES ENGAGEMENTS

Le compte 809 se subdivise comme suit :

- 8091 Contrepartie 801
- 8092 Contrepartie 802

Il convient de se reporter aux commentaires des comptes 801 et 802.

COMPTE 86 – VALEURS INACTIVES

Le compte 86 se subdivise comme suit :

- 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
 - 8631 Établissement
 - 8632 ..., etc
 - 8635 Tiers

Sont enregistrées à ce compte les valeurs inactives qui ne constituent pas le portefeuille de l'établissement (exemple : dépôts sous forme de titres, objets précieux appartenant à des tiers) ou qui n'acquièrent leur valeur nominale que lorsqu'elles sont mises en circulation pour la rémunération d'une prestation de service de l'établissement (tickets de cantine, droits d'entrée).

La comptabilité des valeurs inactives est tenue sur le journal grand livre des valeurs inactives.

Elles sont, suivant leur nature, comptabilisées pour un montant conventionnel déterminé comme suit :

- rentes et obligations de l'Etat inscrites au grand-livre : montant nominal correspondant ;
- obligations, bons du Trésor, bons et actions et valeurs assimilées : capital nominal ;
- effets de commerce : montant ;
- billets de loterie et tombola : prix de vente ;
- timbres, tickets : valeur faciale ou valeur d'émission ;
- titres de pension : 1 unité monétaire par titre ;
- livrets de caisse d'épargne : 1 unité monétaire par livret ;
- objets précieux : 1 unité monétaire par objet ou exceptionnellement valeur résultant d'une estimation officielle ;
- autres valeurs inactives ne comportant pas d'indication de valeur : 1 unité monétaire par valeur.

Technique comptable

Prise en charge des valeurs par l'agent comptable

- Débit 861 Compte de position. Titres et valeurs en portefeuille
- Crédit 863 Compte de prise en charge

Remise des valeurs aux régisseurs

- Débit 862 Compte de position. Titres et valeurs chez les correspondants
- Crédit 861 Compte de position. Titres et valeurs en portefeuille

Restitution des valeurs par les régisseurs aux agents comptables

- Débit 861 Compte de position. Titres et valeurs en portefeuille
- Crédit 862 Compte de position. Titres et valeurs chez les correspondants

- Le solde débiteur du compte 861 doit correspondre aux valeurs détenues par l'agent comptable
- Le solde débiteur du compte 862 doit correspondre aux valeurs détenues par le régisseur

Sorties définitives de valeurs

- Débit 863 Compte de prise en charge
- Crédit 861 Compte de position. Titres et valeurs en portefeuille, si la remise des valeurs aux tiers ou la sortie est effectuée directement par l'agent comptable, ou
- Crédit 862 Compte de position. Titres et valeurs chez les correspondants, lorsque l'émission est réalisée par un régisseur.

Les comptes de prise en charge sont subdivisées de façon à distinguer les comptes présentant la situation de l'établissement à l'égard des tiers qui ont constitué les dépôts, et les comptes décrivant la situation de formules à émettre par l'établissement.

Les comptes de prise en charge ne peuvent jamais être débiteurs ; les comptes de position ne peuvent jamais être créditeurs.

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

Le jeu des comptes va ainsi permettre, en suivant matériellement tous les mouvements de valeurs de :

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

COMPTE 88 – RÉSULTAT EN INSTANCE D'AFFECTION (FACULTATIF)

Le résultat de l'exercice précédent est en principe maintenu au compte 12 jusqu'à la décision de son affectation par le conseil d'administration.

Toutefois, l'établissement peut le virer au compte 88 à la réouverture des comptes.

COMPTE 89 – BILAN (FACULTATIF)

Lorsqu'elles ont été utilisées, les subdivisions du compte 89 permettent de vérifier l'égalité entre le bilan d'ouverture de l'exercice N et le bilan de clôture de l'exercice N-1.

COMPTE 890 – BILAN D'OUVERTURE

Il est débité à l'ouverture des comptes par le crédit des comptes dont le solde est créditeur. Il est crédité à l'ouverture des comptes par le débit des comptes dont le solde est débiteur.

COMPTE 891 – BILAN DE CLÔTURE

Il est débité à la clôture par le crédit des comptes dont le solde est débiteur. Il est crédité à la clôture des comptes par le débit des comptes dont le solde est créditeur.

CHAPITRE 5

LES OPÉRATIONS DE FIN D'EXERCICE

1. DÉFINITION

Les opérations de fin d'exercice répondent à un double objectif :

- respecter le principe de l'annualité budgétaire ;
- intégrer dans le résultat comptable l'ensemble des charges et des produits qui s'y rattachent.

Ce sont des opérations d'ordre c'est-à-dire qu'elles ne se traduisent, ni par un encaissement, ni par un décaissement.

2. LES CHARGES À PAYER ET LES PRODUITS À RECEVOIR

2.1. PRINCIPE

La technique dite « des charges à payer » permet le rattachement à l'exercice des dépenses dont le service est fait avant le 31 décembre de l'année intéressée mais pour lesquelles, à cette même date, l'établissement n'a pas reçu les justificatifs nécessaires au paiement de ces dépenses.

La technique dite des « produits à recevoir » permet le rattachement à l'exercice des droits acquis par l'établissement avant le 31 décembre de l'année intéressée mais pour lesquels, à cette même date, l'établissement n'a pas encore émis les titres de recettes correspondants.

La problématique des charges à payer et des produits à recevoir a été développée dans le « *Guide du remplacement de la période complémentaire par la période d'inventaire* » élaboré et diffusé par le bureau 5B de la DGCP.

2.1.1. Les charges à payer

En fin d'exercice N, l'ordonnateur procède à une liquidation provisoire du montant des travaux, fournitures ou services rendus au titre de l'exercice qui va se clore, en se fondant sur des prix de commandes, des devis ou autres éléments en sa possession.

Il établit un *état récapitulatif* qu'il certifie conforme aux opérations réalisées et émet un ordre de dépense sur le compte par nature intéressé et sur les crédits de l'exercice qui se termine. L'agent comptable prend en charge l'ordre de dépense au vu de l'état récapitulatif par débit du compte de charges par nature intéressé et crédit du compte de charge à payer concerné.

La technique des charges à payer concerne les opérations du compte de résultat prévisionnel comme les opérations du tableau de financement abrégé.

En début d'exercice suivant, les écritures de charges à payer doivent être régularisées. Deux méthodes sont possibles, sachant que les dépenses d'investissement seront obligatoirement régularisées par la méthode de l'ordre de paiement.

Le schéma comptable est décrit en annexe n°18.

2.1.1.1. 1^{ère} méthode : émission d'un ordre de paiement

Au fur et à mesure de la réception des justifications définitives, l'ordonnateur établit les *ordres de paiement* correspondants et y annexe les pièces justificatives (opération non budgétaire).

Après visa, l'agent comptable procède au paiement par débit du compte de charges à payer initialement mouvementé et crédit du compte de disponibilités.

En cas de différence entre les sommes comptabilisées en charges à payer et la liquidation découlant de la facture définitive, l'ordonnateur émet :

- *un ordre de dépense complémentaire*, lorsque l'évaluation est inférieure au montant de la facture définitive, ordre de dépense qui vient consommer les crédits de l'exercice N+1 sur le compte par nature intéressé de la dépense ;
- *un titre de recette*, lorsque l'évaluation est supérieure au montant de la facture définitive.

2.1.1.2. 2^{ème} méthode : contre-passation ou extourne

Au début de l'exercice suivant, les écritures de charges à payer constatées à la fin de l'exercice précédent sont systématiquement contre-passées (ou extournées) : débit du compte de charges à payer initialement mouvementé et crédit du compte par nature intéressé.

Cette opération donne lieu à émission d'un *mandat d'extourne* qui vient rétablir les crédits sur ce compte. Il est précisé que ces crédits ne peuvent être utilisés que pour le dénouement des opérations de charges à payer (ils ne peuvent venir consommer des engagements de l'exercice N+1).

A réception des factures définitives, l'ordonnateur émet un nouvel ordre de dépense sur le compte par nature intéressé, qui est pris en charge par l'agent comptable sur le compte de fournisseurs concerné, comme un ordre de dépense de l'exercice en cours.

2.1.1.3. Liste des comptes concernés

Les comptes de charges à payer se caractérisent par la présence du chiffre 8 en troisième position :

408 Fournisseurs. Factures non parvenues

4081 Fournisseurs

4084 Fournisseurs d'immobilisations. Factures non parvenues

4088 Fournisseurs. Intérêts courus

428 Personnel. Charges à payer et produits à recevoir

4282 Dettes provisionnées pour congés à payer

4286 Autres charges à payer

438 Organismes sociaux. Charges à payer et produits à recevoir

4382 Charges sociales sur congés à payer

4386 Autres charges à payer

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

4482 Charges fiscales sur congés à payer

4486 Autres charges à payer

468 Divers. Charges à payer et produits à recevoir

4682 Charges à payer sur ressources affectées

4686 Charges à payer

2.1.2. Les produits à recevoir

En fin d'exercice *N*, l'ordonnateur procède à une liquidation provisoire du montant des recettes nées au cours de l'exercice qui va se clore, en se fondant sur tous les éléments en sa possession.

Il établit un état récapitulatif qu'il certifie conforme aux opérations réalisées et émet un titre imputé sur le compte par nature intéressé.

L'agent comptable prend en charge le titre au vu de l'état récapitulatif par débit du compte de produits à recevoir intéressé et crédit du compte par nature intéressé.

En début d'exercice *N+1*, les écritures de produits à recevoir doivent être régularisées. A cet effet, les deux méthodes sont décrites en annexe n°19.

2.1.2.1. 1^{ère} méthode : ordre de recouvrement

Les recettes sont perçues sur la base de *l'ordre de recouvrement*, mais sans titre de recettes, puisque celui-ci a déjà été pris en charge au titre de l'exercice précédent.

En cas de différence entre les sommes comptabilisées en produits à recevoir et la liquidation définitive, l'ordonnateur émet :

- *un titre de recette complémentaire* lorsque l'évaluation est inférieure au montant de la liquidation définitive.
- *un ordre de dépense* lorsque l'évaluation est supérieure au montant de la liquidation définitive ;

2.1.2.2. 2^{ème} méthode : contre-passation ou extourne

Au début de l'exercice suivant, les écritures de produits à recevoir constatées à la fin de l'exercice précédent sont systématiquement contre-passées (ou extournées) : débit du compte par nature intéressé initialement mouvementé et crédit du compte de produits à recevoir.

Cette opération donne lieu à émission, par l'ordonnateur, d'un *titre d'extourne*.

A réception des justificatifs définitifs, l'ordonnateur émet un nouveau titre sur le compte par nature intéressé qui est pris en charge par l'agent comptable sur le compte de clients concerné, comme un titre de recette de l'exercice en cours.

2.1.2.3. Listes des comptes concernés

A l'instar des comptes de charges à payer, les comptes de produits à recevoir se caractérisent par la présence du chiffre 8 en troisième position :

418 Clients. Produits non encore facturés

4181 Clients. Factures à établir

4188 Clients. Intérêts courus

428 Personnel. Charges à payer et produits à recevoir

4287 Produits à recevoir

438 Organismes sociaux. Charges à payer et produits à recevoir

4387 Produits à recevoir

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

4487 Produits à recevoir

468 Divers. Charges à payer et produits à recevoir

4687 Produits à recevoir

3. LES CHARGES CONSTATÉES D'AVANCE ET LES PRODUITS CONSTATÉS D'AVANCE

3.1. PRINCIPE

Le principe comptable d'indépendance des exercices conduit à rattacher à un exercice déterminé toutes les charges et tous les produits le concernant effectivement.

Ainsi, lorsqu'une charge ou un produit est constaté et comptabilisé sur un exercice donné mais concerne un ou plusieurs exercices ultérieurs, il convient d'étaler cette charge ou ce produit sur le ou les exercices intéressés.

3.2. TECHNIQUE COMPTABLE

3.2.1. Charges constatées d'avance

Le compte 486 enregistre les charges qui correspondent à des achats de biens et de services dont la fourniture ou la prestation interviendra ultérieurement. Il est débité, en fin d'exercice, par le crédit des comptes de charges intéressés. Il est crédité, à l'ouverture de l'exercice suivant, par le débit de ces mêmes comptes.

Un autre procédé de comptabilisation consiste, lors de l'enregistrement initial de la facture, à affecter directement au compte de régularisation 486 la quote-part de charges se rapportant à un exercice ultérieur.

3.2.2. Produits constatés d'avance

Le compte 487 enregistre les produits perçus ou comptabilisés avant que les prestations ou les fournitures les justifiant aient été effectuées ou fournies. Il est crédité, en fin d'exercice, par le débit des comptes de produits intéressés. Il est débité, à l'ouverture de l'exercice suivant, par le crédit de ces mêmes comptes.

Un autre procédé de comptabilisation consiste, lors de l'enregistrement initial de la facture, à affecter directement au compte de régularisation 487 la quote-part de produits se rapportant à un exercice ultérieur.

Se reporter aux commentaires des comptes 486 et 487 et à l'annexe n°22.

4. LES CHARGES À RÉPARTIR

4.1. PRINCIPE

Certaines charges inscrites dans un premier temps à des comptes de résultat (classe 6) peuvent faire l'objet d'un transfert au bilan. Il s'agit notamment des charges à répartir sur plusieurs exercices, comme les grosses réparations.

4.2. TECHNIQUE COMPTABLE

Le compte 481 enregistre à son débit les charges à répartir sur plusieurs exercices qui comprennent les charges différées, les frais d'acquisition des immobilisations, les frais d'émission des emprunts et les charges à étaler par le crédit du compte 79 Transferts de charges.

Il est crédité, à la clôture de chaque exercice, par le débit du compte 6812 Dotations aux amortissements des charges d'exploitation, à répartir du montant de la quote-part des charges incombant à cet exercice, également en ce qui concerne l'exercice de transfert.

Se reporter aux commentaires du compte 481 et à l'annexe n°21.

5. LES AMORTISSEMENTS

5.1. L'AMORTISSEMENT « CLASSIQUE »

5.1.1. Principe

5.1.1.1. Définition

Aux termes de l'article 322-2 du plan comptable général, l'amortissement pour dépréciation est la constatation comptable d'un amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de l'usage, du temps, du changement des techniques ou de toute autre cause dont les effets sont jugés *irréversibles*.

La sincérité du bilan et du compte de résultat exige que cette dépréciation soit constatée.

Au bilan, les amortissements seront présentés en déduction des valeurs d'origine, de façon à faire apparaître la valeur nette comptable des immobilisations. Si cette opération n'est pas effectuée, le bilan perdrait pratiquement toute signification.

De même, le compte de résultat de l'exercice serait inexact s'il ne comportait pas à son débit une charge correspondant à la dépréciation des éléments d'actif.

Dans la mesure où il serait procédé à des calculs de prix de revient ou de coûts fonctionnels, ceux-ci seraient faussés s'il n'était pas tenu compte des amortissements.

Les remarques précédentes conduisent à poser le principe de l'amortissement de tous les éléments d'actifs susceptibles de se déprécier avec le temps.

Si l'amortissement permet la constatation de la diminution de la valeur des éléments d'actif, il prépare également le renouvellement des biens amortis : n'impliquant aucune sortie de fonds, il constitue une charge « interne » qui a pour effet de dégager des ressources susceptibles d'être utilisées pour le financement du renouvellement.

L'amortissement donne les moyens de renouveler (sauf s'il est pratiqué en l'absence d'excédents) mais n'oblige pas à renouveler. C'est au stade de l'approbation du tableau de financement abrégé de l'EPRD ou de l'octroi de subventions que les autorités de tutelle autorisent ou refusent le renouvellement des immobilisations.

5.1.2. Calcul des amortissements

Les taux d'amortissement des différentes catégories d'immobilisations sont fixés par le conseil d'administration, dans les limites prévues, le cas échéant, par les plans comptables particuliers.

Les taux sont soumis à l'approbation des autorités qualifiées pour approuver l'EPRD. Lorsque les statuts de l'établissement le prévoient, les taux d'amortissement sont soumis au ministre chargé du budget, éventuellement au ministère de tutelle.

L'amortissement est en principe calculé pour chaque catégorie d'immobilisations, *au prorata du temps prévisible d'utilisation*.

En principe, l'amortissement est pratiqué à partir de la mise en service des constructions et matériels (application du prorata temporis).

Les amortissements sont portés à l'actif du bilan en déduction de la valeur des postes de l'actif du bilan qu'ils concernent, sous la forme prévue par le modèle de bilan.

5.1.3. Le plan d'amortissement

Le plan comptable général (article 331-8) définit le plan d'amortissement comme suit : il consiste à répartir le coût d'un bien, diminué le cas échéant de sa valeur résiduelle, sur sa durée probable d'utilisation. Il est tenu compte de cette valeur résiduelle lorsque la durée d'utilisation du bien est nettement inférieure à sa durée probable de vie.

Toute modification significative des conditions d'utilisation du bien justifie la révision du plan en cours d'exécution.

5.1.4. Technique comptable

Les subdivisions intéressées du compte 68 Dotations aux amortissements et aux provisions sont débitées par le crédit des subdivisions intéressées du compte 28 Amortissements des immobilisations.

Le schéma d'écriture est décrit en annexe n°14.

5.2. L'AMORTISSEMENT NEUTRALISÉ

5.2.1. Principe

D'un point de vue strictement économique, le recours à la technique de l'amortissement neutralisé plutôt qu'à l'amortissement classique trouve sa justification pour les immeubles reçus en dotation et lorsque la charge de renouvellement des biens n'incombe pas à l'établissement.

A la différence de l'amortissement classique qui vise à dégager des ressources nécessaires au renouvellement des immobilisations, l'amortissement neutralisé a pour seul objet de constater la perte subie sur la valeur d'actif des immobilisations, sans donner à l'établissement les moyens de les renouveler par autofinancement, puisqu'il y sera pourvu par d'autres moyens (dont les subventions).

5.2.2. Technique comptable

Elle consiste à pratiquer dans un premier temps un amortissement classique : débit des subdivisions intéressées du compte 68 par crédit des comptes spécifiques 283 ou 284, puis dans un second temps, à neutraliser la charge ainsi constatée par inscription d'une recette de même montant dans un compte de produits exceptionnels 776.

Les subdivisions du compte 102 doivent permettre d'identifier les biens à amortir de ceux dont l'amortissement doit être neutralisé, in fine.

Se reporter aux commentaires des comptes 283 et 284 et à l'annexe n°14.

6. LES PROVISIONS

6.1. PRINCIPES GÉNÉRAUX

6.1.1. Définition

Une provision est la constatation comptable d'un amoindrissement, qui *n'est pas jugé irréversible*, contrairement aux amortissements, de la valeur du patrimoine de l'établissement, précise quant à sa nature, mais incertaine quant à sa réalisation.

Le plan comptable général distingue deux groupes de provisions :

- les provisions pour dépréciation qui constatent la diminution de la valeur d'un élément d'actif ;

- les provisions pour risques et charges qui constatent une augmentation du passif exigible à plus ou moins long terme.

En outre, la réglementation fiscale permet la constitution d'une catégorie particulière de provisions, baptisée « provisions réglementées » qui résultent de textes spécifiques.

Les provisions 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.

6.1.2. Technique comptable

Les dotations aux provisions sont constatées par un débit aux comptes 68 intéressés et un crédit aux comptes de provisions intéressés, c'est-à-dire des comptes 15, 29 à 59 et 14.

La technique comptable est décrite en annexe n°15.

6.1.3. Variation des provisions

Le montant des provisions est réajusté à la fin de chaque exercice :

- les augmentations sont créditées par le débit des comptes 68 correspondants ;
- les diminutions sont débitées par le crédit des comptes 78 intéressés.

6.1.4. Sort des provisions

Trois hypothèses peuvent de présenter :

6.1.4.1. La perte ou la charge se réalise

La provision est utilisée conformément à son objet, pour compenser, à due concurrence, la perte ou la charge. Sa déduction devient définitive.

6.1.4.2. La perte ou la charge ne se réalise pas

La provision devient sans objet et doit être rapportée aux résultats de l'exercice au cours duquel elle est devenue sans objet.

6.1.4.3. La provision reçoit, en tout ou partie, une affectation non conforme à sa destination

La provision détournée de son objet (exemple : virée à un compte de réserve) doit être réintégrée dans les bénéfices de l'exercice au cours duquel elle a reçu une affectation non conforme à sa destination.

Dans le cas où la reprise de la provision est constatée à la suite de la survenance d'une perte définitive, l'ordonnateur émet en outre un ordre de dépense pour ordre, imputé sur le compte de charge intéressé (à l'ordre de l'agent comptable), pour le montant de la perte subie.

6.2. LES PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION

6.2.1. Définition

L'article 322-2 du plan comptable général dispose que : « *l'amoidrissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles est constaté par une provision pour dépréciation* ».

Ces provisions résultent habituellement de moins-values constatées sur les éléments d'actif non amortissables. Elles peuvent également concerner des dépréciations exceptionnelles subies par les immobilisations amortissables.

6.2.2. Classement comptable

Dans le plan comptable général, les provisions pour dépréciation sont classées à la fin des comptes à deux chiffres de chaque classe de comptes :

- compte 29 Provisions pour dépréciation des immobilisations ;
- compte 39 Provisions pour dépréciation des stocks et en-cours ;
- compte 49 Provisions pour dépréciation des comptes de tiers ;
- compte 59 Provisions pour dépréciation des comptes financiers.

6.2.3. Règles de constitution et d'évaluation

L'établissement est dans l'obligation de constituer une provision pour dépréciation dès qu'une moins-value est constatée ou est probable sur un élément d'actif qui reste dans le patrimoine. La dépréciation doit être certaine quant à sa nature, c'est à dire nettement précisée et l'élément d'actif déprécié doit être individualisé. Elle doit constater une baisse non définitive.

Les provisions pour dépréciation sont inscrites distinctement à l'actif en diminution de la valeur des éléments correspondants.

6.2.4. Conditions de constitution

Elles sont soumises au respect des quatre conditions de fond suivantes :

1°) La dépréciation doit être certaine quant à sa nature, c'est à dire nettement précisée et l'élément d'actif déprécié doit être individualisé.

2°) Son montant doit être évalué avec une certaine précision, sachant qu'une évaluation forfaitaire est possible.

3°) La dépréciation couverte par les provisions traduit une baisse non définitive et non irréversible de l'évaluation des éléments d'actif par rapport à la valeur comptable.

4°) Elles ne doivent être constituées que pour des dépréciations subies à la clôture de l'exercice.

Par ailleurs, dans tous les cas, une provision pour dépréciation doit être constituée dès qu'une moins-value est constatée ou est probable sur un élément d'actif qui figure dans le patrimoine.

6.3. LES PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES

6.3.1. Définition

Selon l'Art. 311-3 du plan comptable général, les risques et charges nettement précisés quant à leur objet, que des événements survenus ou en cours rendent probables, entraînent la constitution de provisions.

Il n'existe pas de définition précise des provisions pour risques par rapport aux provisions pour charges.

6.3.2. Classement comptable

Les provisions pour risques et charges sont portées au compte 15 « Provisions pour risques et charges », décliné comme suit :

- compte 151 Provisions pour risques
- compte 153 Provisions pour pensions et obligations similaires
- compte 155 Provisions pour impôts
- compte 156 Provisions pour renouvellement des immobilisations
- compte 157 Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices
- compte 158 Autres provisions pour charges

6.3.3. Règles de constitution

1°) Une provision pour risque et charge doit être constatée dès qu'apparaissent les risques et charges probables. Risques ou charges doivent être nettement précisés, ce qui signifie qu'il doit y avoir une individualisation précise de la nature du risque ou de la charge à prévoir. Il n'est pas possible de constituer des provisions pour des risques non définis.

2°) Les provisions pour risques et charges n'enregistrent que les éléments affectés d'incertitude dans la réalisation du risque ou de la charge qui n'est que probable.

3°) La probabilité du risque ou de la charge doit résulter d'événements en cours à la clôture de l'exercice.

6.3.4. Règles d'enregistrement

La date de constitution des provisions résulte des risques et pertes qui ont pris naissance au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur même s'ils sont connus entre la date de clôture de l'exercice et la date d'établissement des comptes annuels (Art.311-3 du plan comptable général).

6.3.5. Présentation des comptes annuels

A l'annexe, dès lors qu'ils sont significatifs, (article 531-2/4 du plan comptable général), l'état des provisions comporte le montant des provisions ainsi que la méthode de calcul utilisée.

Ainsi, le tableau des provisions se divise en :

- provisions réglementées
- provisions pour risques
- provisions pour charges
- provisions pour dépréciation.

6.3.6. Distinction entre provisions pour risques et charges et dettes provisionnées

Les dettes provisionnées sont des charges à payer rattachées aux dettes. Ce sont des dettes nettement précisées quant à leur objet mais dont l'échéance ou le montant est incertain.

Les deux critères suivants contribuent à la définition :

- ☞ La réversibilité : elle suppose que cette dernière n'est pas définitive et que certains événements ultérieurs peuvent la modifier, voire l'annuler.
- ☞ L'affectabilité : le caractère affectable d'une charge implique que les bénéficiaires des sommes à déboursier peuvent être aisément déterminés.

Ainsi, lorsqu'une charge est irréversible et affectable, alors elle constitue une dépense engagée et doit être inscrite au bilan parmi les dettes provisionnées.

Si elle ne répond pas aux deux critères cumulatifs énoncés ci-dessus, elle fera l'objet d'une provision.

Exemple :

- les congés payés acquis à la clôture de l'exercice présentent à la fois un caractère irréversible et affectable. Ils sont donc enregistrés en dettes provisionnées.
- Il en est de même des charges sociales et fiscales sur congés à payer.

6.3.7. Distinction entre provisions pour charges à répartir et charges à répartir

L'intitulé « Provisions pour charges à répartir » entraîne des difficultés d'interprétation compte tenu de l'existence à l'actif du bilan d'un compte « Charges à répartir » .

Il est recommandé de provisionner au compte « Provisions pour charges à répartir », les charges :

- importantes par rapport au résultat courant ;
- dont l'engagement de dépenses est différé à une échéance future nettement précisée ;
- dont le fait générateur est lié à l'utilisation d'une immobilisation donnée ;
- dont les contreparties ne se trouvent pas dans les amortissements pratiqués avant l'engagement des dépenses.

L'inscription en charges à répartir a pour conséquence de répartir des charges postérieurement à leur fait générateur.

Sont enregistrées à ce compte, les charges à caractère général ayant une incidence particulière sur le résultat, non répétitives et qui ont pour contrepartie des économies ou des gains dans les exercices suivants.

6.4. PROVISIONS RÉGLEMENTÉES

6.4.1. Définition

Le plan comptable général définit les provisions réglementées comme des provisions qui ne correspondent pas à l'objet normal d'une provision. Elles sont comptabilisées en application de dispositions légales.

Elles sont créées suivant un mécanisme analogue à celui des provisions proprement dites.

Ont notamment le caractère de provisions réglementées, les provisions :

- pour hausse des prix ;
- autorisées spécialement pour certaines professions (reconstitution de gisements miniers et pétroliers).

Sont assimilées du point de vue de leur fonctionnement comptable à des provisions réglementées :

- les amortissements dérogatoires ;
- la provision spéciale de réévaluation ;
- les plus-values réinvesties dans les actifs encore au bilan.

Les provisions réglementées sont constituées en fonction des textes du CGI les régissant.

6.4.2. Règles de constitution

Les provisions réglementées sont constituées conformément aux textes qui les instituent.

Leur constitution est facultative et résulte d'une décision de gestion motivée par le souci de bénéficier d'un avantage fiscal.

6.4.3. Comptabilisation

Le fonctionnement des comptes de provisions réglementées est identique à celui des comptes de provisions pour risques et charges :

- le montant de la dotation de l'exercice aux comptes de provisions réglementées est enregistré au débit de la subdivision intéressée du compte 687 par le crédit de l'un des comptes 142 à 148 ;
- les subdivisions concernées du compte 787 enregistrent à leur crédit les reprises sur provisions réglementées par le débit de l'un des comptes 142 à 148, dès lors que la provision est devenue sans objet ou a rempli son objet.

6.4.4. Calcul pratique des amortissements dérogatoires

Le plan comptable général ne fournit pas de précision particulière. En revanche, l'instruction DGI n°4-G-6-84 du 17 décembre 1984 détermine la règle comptable suivante :

- lorsque l'annuité d'amortissement fiscal excède l'annuité d'amortissement pour dépréciation, la différence est comptabilisée au compte de provision pour amortissement dérogatoire ;
- ultérieurement, lorsque l'annuité d'amortissement pour dépréciation devient supérieure à l'annuité fiscale, la différence est compensée par une reprise de même montant opérée sur la provision pour amortissement dérogatoire initialement constituée.

6.5. PRÉSENTATION DES COMPTES ANNUELS

6.5.1. Provisions pour dépréciation

Au bilan, les provisions pour dépréciation sont portées en déduction de la valeur brute comptable des postes de l'actif concernés.

Au compte de résultat, les dotations aux provisions sont réparties selon leur caractère entre les résultats d'exploitation, financier et exceptionnel où elles figurent sur une ligne unique.

Il en est de même pour les reprises.

A l'annexe, dès lors qu'ils sont significatifs, doivent être indiqués les montants des provisions ainsi que la méthode de calcul utilisée (Art. 531-2/4 du plan comptable général).

6.5.2. Provisions pour risques et charges

Au bilan, les provisions pour risques et charges figurent au passif, sur deux lignes distinctes : provisions pour risques et provisions pour charges.

Au compte de résultat, les dotations aux provisions sont réparties selon leur caractère entre les résultats d'exploitation, financier et exceptionnel où elles figurent sur une ligne unique.

Il en est de même pour les reprises sur provisions qui affectent selon le cas, les résultats d'exploitation, financier et exceptionnel.

6.5.3. Provisions réglementées

Au bilan, elles font partie des capitaux propres où elles figurent sur une ligne distincte.

Au compte de résultat, les dotations aux provisions sont réparties selon leur caractère d'exploitation, financier ou exceptionnel.

A l'annexe, dès lors qu'ils sont significatifs, les montants sont inscrits.

7. LES VARIATIONS DE STOCKS

7.1. PRINCIPE

Afin de dégager le résultat comptable de l'exercice, les produits et les charges doivent être corrigés du montant des variations entre les stocks existant en début et en fin d'exercice.

7.2. VARIATION DES STOCKS DE MARCHANDISES ET D'APPROVISIONNEMENTS

Le compte 603 Variation des stocks est réservé à l'enregistrement des variations de stocks d'approvisionnement et de marchandises. Il est mouvementé en contrepartie des comptes 31, 32 et 37.

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, 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.

En conséquence, le solde du compte 603 représente la variation globale de la valeur du stock entre le début et la fin de l'exercice.

Les soldes des comptes 6037 d'une part, 6031 et 6032 d'autre part, peuvent être débiteurs ou créditeurs.

Se reporter aux commentaires du compte 603 et aux annexes n°16 et 17.

7.3. VARIATION DES STOCKS DE PRODUITS ET D'EN-COURS

Le compte 71 Production stockée (ou déstockage) est réservé à l'enregistrement des variations des en-cours de production de biens, des en-cours de production de services et des stocks de produits. Il est mouvementé en contrepartie des comptes 33, 34 et 35.

Les soldes des comptes 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, compte non tenu des provisions pour dépréciation.

En conséquence, le solde du compte 71 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.

8. LES VIREMENTS AU COMPTE DE PRODUCTION IMMOBILISÉE

8.1. PRINCIPE

Cette opération a pour objet de décharger le compte de résultat des dépenses consacrées en réalité à des opérations d'investissement et de faire apparaître au compte de bilan la valeur des immobilisations produites.

8.2. TECHNIQUE COMPTABLE

La technique comptable est décrite dans le commentaire du compte 72 et à l'annexe n°28.

9. REPRISE AU COMPTE DE RÉSULTAT DES SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT

9.1. PRINCIPE

Seront inscrites au compte 13 les subventions renouvelables (par opposition aux subventions [compléments de dotation inscrits aux comptes 102 et 103] destinées à rester durablement au bilan).

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

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

Selon l'Art. 441-13 du plan comptable général, la subvention peut être enregistrée dans les capitaux propres au compte 13 aux subdivisions :

- 131 Subventions d'équipement, si elle est destinée à acquérir ou créer des immobilisations ;
- 138 Autres subventions d'investissement, si elle est destinée à financer des activités à long terme.

Ainsi, le profit (recette exceptionnelle) résultant de la subvention peut être échelonné sur plusieurs exercices. La technique comptable est différente selon que les subventions financent des immobilisations amortissables ou des immobilisations non amortissables (Art. 362-1 du plan comptable général).

9.2. TECHNIQUE COMPTABLE

9.2.1. Reprise des subventions finançant des immobilisations amortissables

La reprise de la subvention d'investissement qui finance une immobilisation amortissable s'effectue sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de la valeur de l'immobilisation acquise ou créée au moyen de la subvention.

Dans ce cas, la reprise de la subvention d'investissement au compte de résultat a pour objet de neutraliser le montant de la dotation aux comptes d'amortissement au niveau des résultats de l'exercice et donc de financer sans ressources budgétaires supplémentaires la dotation aux comptes d'amortissement.

9.2.2. Reprise des subventions finançant des immobilisations non amortissables

La reprise de la subvention d'investissement qui finance une immobilisation non amortissable est étalée sur le nombre d'années pendant lequel l'immobilisation est inaliénable aux termes du contrat. A défaut de clause d'inaliénabilité, le montant de la reprise de chaque exercice est égal au dixième du montant de la subvention.

9.2.3. Comptabilisation de l'échelonnement de la subvention

Les fractions de subventions devant être rapportées au résultat sont débitées au compte 139 Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat, par le crédit du compte 777 Quote-part de subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice.

Les comptes 131 (ou 138) et 139 sont soldés l'un par l'autre lorsque, pour une même subvention, le crédit du premier est égal au débit du second.

Seul figure au bilan le montant net de la subvention non encore inscrite au compte de résultat.

Le schéma d'écriture est décrit en annexe n°12.

10. LES INTÉRÊTS COURUS

10.1. PRINCIPE

Le principe posé par l'article 586 du code civil, selon lequel les fruits civils s'acquièrent jour par jour, doit conduire à rattacher les intérêts à l'exercice au cours duquel ils ont couru et non à l'exercice au cours duquel ils sont échus.

10.2. TECHNIQUE COMPTABLE

10.2.1. Intérêts courus non échus à payer

A la clôture de l'exercice, le rattachement des intérêts courus non échus à payer donne lieu à émission d'un ordre de dépense imputé à la subdivision intéressée du compte 661 Charges d'intérêts et d'un ordre de recette imputé à la subdivision intéressée du compte 1688 Intérêts courus, pour le montant des intérêts courus non échus dus par l'établissement au titre de l'exercice en cours de clôture.

Le schéma d'écriture est décrit en annexe n°30.

10.2.2. Intérêts courus non échus à recevoir

A la clôture de l'exercice, le rattachement des intérêts courus non échus à recevoir donne lieu à émission d'un ordre de dépense imputé à la subdivision intéressée du compte 2768 Intérêts courus, et d'un ordre de recette imputé à la subdivision intéressée du compte 76 Produits financiers, pour le montant des intérêts courus non échus à recevoir par l'établissement au titre de l'exercice en cours de clôture.

CHAPITRE 6

LES DOCUMENTS DE SYNTHÈSE

1. RÈGLES D'ÉTABLISSEMENT ET DE PRÉSENTATION DES DOCUMENTS DE SYNTHÈSE

1.1. NATURE DES DOCUMENTS DE SYNTHÈSE

Les documents de synthèse forment un tout qui comprend :

- le bilan ;
- le compte de résultat ;
- l'annexe (dont font partie la capacité d'autofinancement et le tableau des emplois et des ressources de l'exercice).

Les documents de synthèse mettent en évidence tout fait pertinent, c'est à dire susceptible d'avoir une influence sur le jugement que leurs destinataires peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'établissement ainsi que sur les décisions qu'ils peuvent être amenés à prendre.

1.2. ÉTABLISSEMENT DES DOCUMENTS DE SYNTHÈSE

Les normes suivantes régissent l'établissement des documents de synthèse.

Les documents de synthèse sont établis en conformité avec les dispositions de la présente instruction.

Ils doivent en toutes circonstances donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de l'établissement, même si, pour y parvenir, il est nécessaire, dans des cas exceptionnels, de déroger à ces dispositions. Lorsque de telles dérogations interviennent, elles doivent être mentionnées dans l'annexe et faire l'objet d'explications détaillées. L'obligation de parvenir à cette image fidèle peut, en outre, conduire à fournir des informations complémentaires à cet effet.

S'il n'est pas fait mention des principes ou des hypothèses retenus pour l'élaboration des documents de synthèse, ceux-ci sont supposés être les suivants :

- continuité de l'exploitation ¹ ;
- permanence des méthodes d'évaluation et de présentation des comptes ;
- indépendance des exercices.

Si d'autres principes ou hypothèses sont retenus, ils doivent être mentionnés dans l'annexe et faire l'objet d'explications détaillées.

1.3. PRÉSENTATION DES DOCUMENTS DE SYNTHÈSE

Pour une comparaison avec les éléments correspondants de la période précédente, la présentation du bilan et du compte de résultat doit être identique d'un exercice à l'autre en vue de répondre aux exigences d'une bonne information.

Chacun des postes du bilan et du compte de résultat comporte l'indication du chiffre relatif au poste correspondant de l'exercice précédent.

Les documents peuvent être présentés en négligeant les centimes.

¹ Sans réduction sensible du rythme et de l'étendue des activités

Les informations requises déjà portées au bilan ou au compte de résultat n'ont pas à être reprises dans l'annexe.

Les documents de synthèse ont pour objet :

- de faire apparaître la situation patrimoniale de l'établissement ;
- de présenter le résultat net global de l'exercice à partir des éléments qui interviennent dans sa formation.

1.3.1. Le bilan

La présentation du bilan est effectuée soit sous forme de tableau, soit sous forme de liste. Il est détaillé en rubriques et en postes.

Il décrit séparément les éléments d'actifs et passifs de l'établissement et fait apparaître de façon distincte les capitaux propres et, le cas échéant, les autres fonds propres.

Les éléments d'actif et de passif sont évalués séparément. Aucune compensation ne peut être opérée entre les postes d'actif et de passif.

Il présente, à la date de son établissement :

- la situation des droits et obligations de l'établissement ;
- la description des moyens qu'il met en œuvre.

1.3.2. Le compte de résultat

Le compte de résultat est effectué soit sous forme de tableau, soit sous forme de liste. Il est détaillé en rubriques et en postes.

Le compte de résultat récapitule les charges et les produits de l'exercice, sans qu'il soit tenu compte de leur date de paiement ou d'encaissement.

Le solde des charges et des produits constitue le bénéfice ou la perte de l'exercice. Aucune compensation ne peut être opérée entre les postes de charges et de produits.

1.3.3. L'annexe

1.3.3.1. Définition

L'annexe complète et commente l'information donnée par le bilan et le compte de résultat.

Elle comporte toutes les informations d'importance significative destinées à compléter et à commenter celles données par le bilan et le compte de résultat.

Les éléments d'information chiffrés de l'annexe sont établis selon les mêmes principes et dans les mêmes conditions que ceux du bilan et du compte de résultat.

Ils doivent en particulier :

- être vérifiables par rapprochement avec les documents attestant leur exactitude ;
- être comparables d'un exercice à l'autre et d'un établissement à l'autre par l'application de méthodes de calcul et de présentation semblables.

Lorsque des informations requises ont déjà été portées au bilan ou au compte de résultat, elles n'ont pas à être reprises dans l'annexe.

1.3.3.2. Liste des éléments d'information composant l'annexe

RÈGLES ET MÉTHODES COMPTABLES

- ☞ Mention de l'application des conventions générales et, le cas échéant, indication et justification des dérogations (en précisant leur influence sur le patrimoine, la situation financière et les résultats) :
 - aux règles générales d'établissement et de présentation des comptes annuels ;
 - aux hypothèses de base sur lesquelles est normalement fondée l'élaboration des documents de synthèse ;
 - à la méthode des coûts historiques.
- ☞ Lorsque, pour une opération, plusieurs méthodes sont également praticables, mention de la méthode retenue et, si nécessaire, justification de cette méthode.
- ☞ En cas de changement de méthode, justification de ce changement et effets sur les résultats et les capitaux propres des exercices précédents.

COMPLÉMENTS D'INFORMATIONS RELATIFS AU BILAN ET AU COMPTE DE RÉSULTAT

Dès lors qu'ils sont significatifs, l'annexe comporte les compléments d'informations suivants :

- ☞ Indication des postes du bilan concernés également par un élément d'actif ou de passif imputé à un autre poste. Les postes dont les montants sont mentionnés séparément dans l'annexe sont les suivants : dettes et créances concernant les entités liées et les entités avec lesquelles l'entité a un lien de participation, dettes et créances représentées par des effets de commerce, y compris billets de fonds.
- ☞ État de l'actif immobilisé en indiquant pour chaque poste les entrées, sorties et virements de poste à poste.
- ☞ État des amortissements avec indication des modes de calcul utilisées.
- ☞ État des provisions.
- ☞ En cas de comptabilisation de valeurs réévaluées :
 - variation au cours de l'exercice et ventilation de l'écart de réévaluation ;
 - rétablissement des informations en coûts historiques pour les immobilisations réévaluées, par la mise en évidence des compléments de valeur et des amortissements supplémentaires qui s'y rapportent.
- ☞ Montant des intérêts éventuellement inclus dans le coût de production d'immobilisations faites par l'établissement pour lui-même, dès lors que ces intérêts se rapportent à des capitaux empruntés pour le financement de cette production et qu'ils se rattachent à la période de fabrication. Mention est faite de la durée pendant laquelle les intérêts ont été inclus dans ce coût.
- ☞ État des échéances des créances et des dettes à la clôture de l'exercice.
- ☞ Indication, pour chacun des postes relatifs aux dettes, de celles garanties par des sûretés réelles données.
- ☞ Montant des engagements financiers dont engagements de l'établissement pris en matière de crédit-bail. L'annexe doit comporter les informations particulières suivantes :
 - valeur de biens pris en crédit-bail au moment de la signature du contrat ;
 - montant des redevances afférentes à l'exercice ainsi que le montant cumulé des redevances des exercices précédents ;

- dotations aux amortissements qui auraient été enregistrées pour ces biens au titre de l'exercice clos s'ils avaient été acquis par l'établissement ainsi que le montant cumulé des amortissements qui auraient été effectués au titre des exercices précédents ;
 - évaluation des redevances restant à payer ainsi que le prix d'achat résiduel de ces biens stipulé aux contrats.
- ☞ Commentaires sur les éventuelles dérogations en matière de frais de recherche et de développement aux règles d'amortissement sur une durée maximale de cinq ans ;
 - ☞ Indication sur les montants inscrits au poste « Fonds commercial » et sur les modalités de comptabilisation de leur dépréciation définitive ou non ;
 - ☞ Indication, pour chaque poste d'éléments fongibles de l'actif circulant, de la différence, lorsqu'elle est importante entre d'une part leur évaluation suivant la méthode pratiquée, d'autre part leur évaluation sur la base du dernier prix de marché connu à la clôture des comptes ;
 - ☞ Indication de l'incorporation dûment justifiée de frais financiers, de recherche et de développement, d'administration générale, au coût d'acquisition et de production des stocks ;
 - ☞ Précision sur la nature, le montant et le traitement :
 - frais d'établissement ;
 - produits à recevoir et charges à payer au titre de l'exercice ;
 - écarts de conversion en monnaie nationale d'éléments chiffrés en devises ;
 - produits et charges imputables à un autre ;
 - produits exceptionnels et charges exceptionnelles ;
 - transferts de charges.
 - ☞ Ventilation du chiffre d'affaires :
 - par catégorie d'activités ;
 - par marchés géographiques ;
- dans la mesure où ces catégories d'activités ou marchés diffèrent entre eux de façon très importante.
- ☞ 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.
 - ☞ Répartition du montant global des impôts sur le bénéfice entre le résultat courant et le résultat exceptionnel en précisant notamment les bases et taux d'imposition ainsi que les crédits d'impôts, avoirs fiscaux et imputations diverses.
 - ☞ Détail et justification des corrections exceptionnelles de valeurs liées à la législation fiscale et concernant les immobilisations et les actifs circulants.
 - ☞ Indication, même approximative, de la mesure dans laquelle le résultat a été affecté par des évaluations dérogatoires en vue d'obtenir des allègements fiscaux.
 - ☞ Montant des dettes et créances d'impôts différées provenant des décalages dans le temps entre le régime fiscal et le traitement comptable de produits ou de charges.
 - ☞ Informations relatives aux contrats à long terme ; l'établissement décrit les modalités d'application des principes comptables relatifs aux contrats à long terme, le cas échéant par catégorie de contrats, en précisant notamment :
 - l'inclusion éventuelle, dans les charges imputables, de charges financières ;
 - le montant des provisions pour pertes à terminaison ainsi que leur variation au cours de l'exercice ;

- dans le cas où l'établissement n'est pas en mesure de déterminer la provision correspondant à l'hypothèse de perte la plus probable, la description du risque additionnel mesuré par rapport à l'hypothèse de perte la plus faible ;
- dans le cas où l'établissement n'est pas en mesure d'estimer de façon raisonnable le montant d'une quelconque provision pour perte à terminaison, l'existence et la nature de l'incertitude ;
- la méthode de calcul du pourcentage d'avancement lorsque l'établissement applique la méthode à l'avancement ;
- 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.

AUTRES ÉLÉMENTS D'INFORMATION

- ☞ Tableau des affectations de résultat ;
- ☞ Tableau des résultats de l'établissement au cours de chacun des cinq derniers exercices ;
- ☞ Le cas échéant, liste des organismes dans lesquels l'établissement détient au moins 10% du capital ;
- ☞ Tableau des divergences constatées entre la variation des capitaux propres au cours de l'exercice et le résultat dudit exercice ;
- ☞ Inventaire de l'ensemble des valeurs mobilières avec mention, pour chaque catégorie de valeurs :
 - du nombre de titres ;
 - de leur valeur d'inventaire.
- ☞ Effectif moyen employé pendant l'exercice, ventilé par catégories.

2. INFORMATIONS DE L'ANNEXE PRÉSENTÉES SOUS FORME DE TABLEAUX

2.1. MODÈLE DE BILAN – ACTIF

Actif	Exercice N			Exercice N-1 Net
	Brut	Amortissements et provisions (à déduire)	Net	
Actif immobilisé				
Immobilisations incorporelles				
Frais d'établissement				
Frais de recherche et de développement				
Concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires				
Fonds commercial ¹				
Autres				
Immobilisations incorporelles en cours				
Avances et acomptes				
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Constructions				
Installations techniques, matériel et outillage				
Autres				
Immobilisations corporelles en cours				
Avances et acomptes				
Immobilisations financières ²				
Participations				
Créances rattachées à des participations				
Autres titres immobilisés				
Prêts				
Autres				
Total I	x	x	x	x

¹ dont droit au bail

² dont à moins d'un an

2.2. MODÈLE DE BILAN – ACTIF (SUITE)

Actif	Exercice N			Exercice N-1 Net
	Brut	Amortissements et provisions (à déduire)	Net	
Actif circulant				
Stocks et en-cours				
Matières premières et autres approvisionnements				
En-cours de production (biens et services) ¹				
En-cours de travaux				
Produits intermédiaires et finis				
Marchandises				
Avances et acomptes versés sur commandes				
Créances d'exploitation				
Créances clients et comptes rattachés ²				
Autres				
Créances diverses				
Valeurs mobilières de placement				
Actions				
Autres titres				
Disponibilités				
Charges constatées d'avance ³				
Total II	x	x	x	x
Charges à répartir sur plusieurs exercices (III)				
Primes de remboursement des emprunts (IV)				
Écarts de conversion Actif (V)				
TOTAL GÉNÉRAL (I+II+III+IV+V)	x	x	x	x

¹ A ventiler, le cas échéant, entre biens d'une part et services d'autre part

² créances résultant de ventes ou de prestations de services

³ dont à moins d'un an

2.3. MODÈLE DE BILAN – PASSIF (AVANT RÉPARTITION)

Passif	Exercice N	Exercice N-1
Capitaux propres		
Dotation		
Complément de dotation. Etat		
Complément de dotation (organismes autres que l'Etat)		
Fonds propres		
Autres compléments de dotation. Etat		
Autres compléments de dotation. Autres organismes		
Dons et legs en capital		
Écarts de réévaluation ¹		
Réserves		
Réserves réglementées		
Autres		
Report à nouveau ²		
Résultat de l'exercice (bénéfice ou perte) ³		
Subventions d'investissement		
Provisions réglementées		
Total I	x	x
Provisions pour risques et charges		
Provisions pour risques		
Provisions pour charges		
Total II	x	x
Dettes ⁴		
Dettes financières		
Emprunts obligataires		
Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit ⁵		
Emprunts et dettes financières divers		
Avances et acomptes reçus sur commandes en cours		
Dettes d'exploitation		
Dettes fournisseurs et comptes rattachés ⁶		
Dettes fiscales et sociales		
Autres		
Dettes diverses		
Dettes sur immobilisations et comptes rattachés		
Autres dettes		
Produits constatés d'avance		
Total III	x	x
Écarts de conversion Passif (IV)	x	x
TOTAL GÉNÉRAL (I+II+III+IV)	x	x

¹ à détailler conformément à la législation en vigueur

² montant entre parenthèses ou précédé du signe (-)

³ montant entre parenthèses ou précédé du signe (-) lorsqu'il s'agit d'une perte

⁴ dont à plus d'un an, dont à moins d'un an

⁵ dont concours bancaires courants et soldes créditeurs de banques

⁶ dettes sur achats ou prestations de services

2.4. MODÈLE DE BILAN - PASSIF (APRÈS RÉPARTITION)

Passif	Exercice N	Exercice N-1
Capitaux propres		
Dotation		
Complément de dotation. Etat		
Complément de dotation (organismes autres que l'Etat)		
Fonds propres		
Autres compléments de dotation. Etat		
Autres compléments de dotation. Autres organismes		
Dons et legs en capital		
Écarts de réévaluation ¹		
Réserves		
Réserves réglementées		
Autres		
Report à nouveau ²		
Sous - total : situation nette		
Subventions d'investissement		
Provisions réglementées		
Total I	x	x
Provisions pour risques et charges		
Provisions pour risques		
Provisions pour charges		
Total II	x	x
Dettes		
Dettes financières		
Emprunts obligataires		
Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit		
Emprunts et dettes financières divers		
Avances et acomptes reçus sur commandes en cours		
Dettes d'exploitation		
Dettes fournisseurs et comptes rattachés ³		
Dettes fiscales et sociales		
Autres		
Dettes diverses		
Dettes sur immobilisations et comptes rattachés		
Autres dettes		
Produits constatés d'avance ⁴		
Total III	x	x
Écarts de conversion Passif (IV)	x	x
TOTAL GÉNÉRAL (I+II+III+IV)	x	x

¹ à détailler conformément à la législation en vigueur

² montant entre parenthèses ou précédé du signe (-) lorsqu'il s'agit de pertes reportées

³ dettes sur achats ou prestations de services

⁴ dont à plus d'un an, dont à moins d'un an

2.5. MODÈLE DE COMPTE DE RÉSULTAT : CHARGES

Charges (hors taxes)	Exercice N		Exercice N-1
		Totaux partiels	Totaux partiels
Charges d'exploitation ¹			
Coût d'achat des marchandises vendues dans l'exercice		x	x
• Achats de marchandises ²			
• Variation des stocks de marchandises ³			
Consommations de l'exercice en provenance de tiers		x	x
• Achats stockés d'approvisionnements			
- matières premières			
- travaux			
- autres (études, prestations)			
• Variation des stocks d'approvisionnements			
• Achats de sous-traitances			
• Achats non stockés de matières et fournitures		x	x
• Services extérieurs			
- personnel intérimaire		x	x
- loyers en crédit-bail ⁴			
- autres		x	x
Impôts, taxes et versements assimilés			
- sur rémunérations			
- autres			
Charges de personnel			
- salaires et traitements			
- charges sociales			
Dotations aux amortissements et aux provisions			
- sur immobilisations : dotations aux amortissements ⁵			
- sur immobilisations : dotations aux provisions			
- sur actif circulant : dotations aux provisions			
- pour risques et charges : dotations aux provisions			
Autres charges			
TOTAL		x	x

¹ dont charges afférentes à des exercices antérieurs

² y compris frais accessoires

³ stock initial moins stock final : montant de la variation en moins entre parenthèses ou précédé du signe (-)

⁴ à ventiler en « mobilier » et « immobilier »

⁵ y compris dotations aux amortissements des charges à répartir

2.6. MODÈLE DE COMPTE DE RÉSULTAT : CHARGES

Charges (hors taxes)	Exercice N		Exercice N-1
		Totaux partiels	Totaux partiels
Report		x	x
Charges spécifiques ¹			
Charges financières			
Dotations aux amortissements et aux provisions			
Intérêts et charges assimilées			
Différences négatives de change			
Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement			
Charges exceptionnelles			
Sur opérations de gestion			
Sur opérations en capital			
<ul style="list-style-type: none"> • Valeurs comptables des éléments immobilisés et financiers cédés² • Autres 			
Dotations aux amortissements et aux provisions			
<ul style="list-style-type: none"> • Dotations aux provisions réglementées • Dotations aux amortissements et aux autres provisions 			
<i>Solde créditeur = bénéfice</i>		x	x
TOTAL GÉNÉRAL		x	x

¹ lorsque l'ouverture de ces comptes a été expressément autorisée

² à l'exception des valeurs mobilières de placement

2.7. MODÈLE DE COMPTE DE RÉSULTAT : PRODUITS

Produits (hors taxes)	Exercice N		Exercice N-1
		Totaux partiels	Totaux partiels
Produits d'exploitation ¹ Ventes de marchandises Production vendue <ul style="list-style-type: none"> • Ventes (terrains, constructions) • Travaux • Prestations de services, études et activités annexes <p style="text-align: center;"><i>Montant net du chiffres d'affaires</i></p> Production stockée ² <ul style="list-style-type: none"> • En-cours de production de biens • En-cours de production de services • Produits Production immobilisée Subventions d'exploitation Reprises sur amortissements et provisions Transferts de charges Autres produits			
TOTAL		x	x

¹ dont produits afférents à des exercices antérieurs

² stock final moins stock initial : montant de la variation en moins entre parenthèses ou précédé du signe (-) dans le cas de déstockage de production

2.8. MODÈLE DE COMPTE DE RÉSULTAT : PRODUITS (SUITE)

Produits (hors taxes)	Exercice N		Exercice N-1
		Totaux partiels	Totaux partiels
Report		x	x
Produits spécifiques ¹			
Produits financiers			
De participation			
D'autres valeurs mobilières et créances de l'actif immobilisé			
Autres intérêts et produits assimilés			
Reprises sur provisions et transfert de charges financières			
Différences positives de change			
Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement			
Produits exceptionnels			
Sur opérations de gestion			
Sur opérations en capital			
<ul style="list-style-type: none"> • Produits des cessions d'éléments d'actif² • Subventions d'investissement virées au compte de résultat de l'exercice • Autres 			
Neutralisation des amortissements			
Reprises sur provisions et transferts de charges exceptionnelles			
<i>Solde débiteur = perte</i>		x	x
TOTAL GÉNÉRAL	x	x	x

¹ lorsque l'ouverture de ces comptes a été expressément autorisée

² à l'exception des valeurs mobilières de placement

2.9. TABLEAU DE FINANCEMENT (I)

EMPLOIS			RESSOURCES		
	N	N-1		N	N-1
<ul style="list-style-type: none"> • Acquisitions d'éléments de l'actif immobilisé : <ul style="list-style-type: none"> Immobilisations incorporelles Immobilisations corporelles Immobilisations financières • Charges à répartir sur plusieurs exercices • Réduction des dotations • Remboursement des dettes financières 			<ul style="list-style-type: none"> • Capacité d'autofinancement de l'exercice • Cessions ou réductions de l'actif immobilisé : <ul style="list-style-type: none"> incorporelles corporelles financières • Augmentation des dotations • Augmentation des dettes financières 		
TOTAL DES EMPLOIS			TOTAL DES RESSOURCES		
<i>Variation du FRNG (ressource nette)</i>			<i>Variation du FRNG (emploi net)</i>		
(a) Montant brut transféré au cours de l'exercice					
(b) Sauf concours bancaires courants					

2.10. TABLEAU DE FINANCEMENT (II)

VARIATION DU FONDS DE ROULEMENT NET GLOBAL	Exercice N			N-1
	Besoins (1)	Dégagement nt (2)	Solde (2-1)	Solde
VARIATIONS "EXPLOITATION"				
Variation des actifs d'exploitation				
Stocks et en-cours				
Avances et acomptes versés sur commandes				
Créances clients, comptes rattachés et autres créances d'exploitation (a)				
Variation des dettes d'exploitation				
Avances et acomptes reçus sur commandes en cours				
Dettes fournisseurs, comptes rattachés et autres dettes d'exploitation (b)	X	X		
Totaux				
A- Variation nette "exploitation" (c)			±X	±X
VARIATIONS "HORS EXPLOITATION"				
Variation des autres débiteurs (a) (d)				
Variation des autres créditeurs				
Totaux	X	X		
B- Variation nette "hors exploitation" (c)			±X	±X
Total (A+B)			-X	-X
Ou			+X	+X
Dégagement net de fonds de roulement dans l'exercice				
VARIATIONS "TRÉSORERIE"				
Variations des disponibilités				
Variations des concours bancaires courants et soldes créditeurs				
Totaux	X	X		
C- Variation nette "trésorerie" (c)			±X	±X
VARIATION DU FONDS DE ROULEMENT NET GLOBAL				
TOTAL (A+B+C)			-	-
Emploi net				
Ou			+	+
Ressource nette				
(a) y compris charges constatées d'avance selon leur affectation à l'exploitation ou non				
(b) y compris produits constatés d'avance selon leur affectation à l'exploitation ou non				
(c) les montants sont affectés du signe + lorsque les dégagements l'emportent sur les besoins et du signe - dans le cas contraire				
(d) y compris valeurs mobilières de placement				

2.11. CAPACITÉ D'AUTOFINANCEMENT

Calcul à partir de l'EBE			Calcul à partir du résultat net	
Méthode soustractive			Méthode additive	
Excédent brut d'exploitation			Résultat net de l'exercice	
+ transfert de charges d'exploitation			+ dotations aux amortissements et provisions	
+ autres produits d'exploitation			- reprises sur provisions	
- autres charges d'exploitation			- résultat net de cessions d'actifs immobilisés	
+ produits financiers			- quote-part des subventions d'investissement rapportées au compte de résultat	
± quote-part de résultat sur opération en commun			- produits issus de la neutralisation	
- charges financières				
+ produits exceptionnels		= C.A.F. =		
- charges exceptionnelles				
- impôt sur les bénéfices (le cas échéant)				

2.12. TABLEAU DES AMORTISSEMENTS

I cadre général

SITUATIONS ET MOUVEMENTS (b)	A	B	C	D
RUBRIQUES (a)	VALEUR BRUTE A L'OUVERTURE DE L'EXERCICE	AUGMENTATIONS	DIMINUTIONS	VALEUR BRUTE A LA CLÔTURE DE L'EXERCICE (c)
Immobilisations incorporelles.....				
Immobilisations corporelles.....				
Immobilisations financières.....				
TOTAL				

(a) A développer si nécessaire selon la même nomenclature que celle du tableau des immobilisations.

(b) Les entités subdivisent les colonnes pour autant que de besoin [cf. ci-dessous développement des colonnes B (augmentations) et C (diminutions)].

(c) Les amortissements cumulés à la fin de l'exercice sont égaux à la somme algébrique des colonnes précédentes ($A + B - C = D$).

II. Aménagement du cadre général

1. Développement de la colonne B
(augmentations) →

Dotations de l'exercice	Ventilation des dotations			
	Compléments liés à une réévaluation	Sur éléments amortis selon mode linéaire	Sur éléments amortis selon autre mode	Dotations exceptionnelles

2. Développement de la colonne C
(diminutions) →

Diminutions de l'exercice	Ventilation des diminutions		
	Éléments transférés à l'actif circulant	Éléments cédés	Éléments mis hors service

2.13. TABLEAU DES PROVISIONS

I. Cadre général

SITUATIONS ET MOUVEMENTS (b)	A	B	C	D
	PROVISIONS AU DÉBUT DE L'EXERCICE	AUGMENTATIONS DOTATIONS DE L'EXERCICE	DIMINUTIONS REPRISES DE L'EXERCICE	PROVISIONS A LA FIN DE L'EXERCICE (c)
RUBRIQUES (a)				
Provisions réglementées				
Provisions pour risques.....				
Provisions pour charges.....				
Provisions pour dépréciations				
TOTAL				

(a) A développer si nécessaire (le cas échéant de mettre en évidence entre autres les provisions pour pensions et obligations similaires, les provisions pour impôts, les provisions pour renouvellement des immobilisations concédées...).

(b) Les entités subdivisent les colonnes pour autant que de besoin [cf. ci-dessous développement des colonnes B (augmentations) et C (diminutions)].

(c) Le montant des provisions à la fin de l'exercice est égal à la somme algébrique des colonnes précédentes ($A + B - C = D$).

II. Aménagement du cadre général

1. Développement de la colonne B
(augmentations) →

Dotations de l'exercice	Ventilation des dotations		
	Exploitation	Financier	Exceptionnel

2. Développement de la colonne C
(diminutions) →

Reprises de l'exercice	Ventilation des reprises		
	Exploitation	Financier	Exceptionnel

2.14. ETAT DES ÉCHÉANCES DES CRÉANCES ET DES DETTES À LA CLÔTURE DE L'EXERCICE

2.15. TABLEAU DES FILIALES ET PARTICIPATIONS

2.16. MODÈLE DE TABLEAU DES AFFECTATIONS DE RÉSULTATS

Montants entre parenthèses ou précédés du signe (-) lorsqu'il s'agit de montants négatifs

ORIGINES		
1. Report à nouveau antérieur		X
2. Résultat de l'exercice		X
<i>dont</i> : Résultat courant après impôt :		
3. Prélèvement sur les réserves (1)		X
AFFECTATIONS		
4. Affectations aux réserves :	X	
Autres réserves	X	
5. Report à nouveau	X	
TOTAUX	X	X
(1) Avec indication des postes de réserve sur lesquels les prélèvements sont effectués		

ANNEXE N° 1 : Comptabilisation d'une opération entrant dans le champ d'application de la TVA

1^{er} cas : Opération de dépense

	Classe 6 ou 2	44566/44562 TVA déductible	401 ou 404 Fournisseur	515 Trésor
Prise en charge de l'ordre de dépense	100	19.60 ¹	119.60	
Paiement au fournisseur			119.60	119.60

2^{ème} cas : Opération de recette

	Classe 7	44571 TVA collectée	41 Clients	515 Trésor
Prise en charge de l'ordre de recette	1000	196 ²	1196	
Recouvrement			1196	1196

¹ Le compte 4456 est soldé au moment de la déclaration de TVA soit par le compte 44551, soit par le compte 44567.

² Le compte 44571 est soldé au moment de la déclaration de TVA par le compte 44551 TVA à décaisser

ANNEXE N° 2 : Achats de fournitures administratives

Exemple :

Montant de l'achat : 10 000

Paiement en numéraire : 2 000

Paiement par virement : 8 000

	6064 Fournitures administr.	4011 Fournisseurs Achats de biens	4668 Avis de paiement	531 Caisse	515 Trésor
Prise en charge de l'ordre de dépense	10 000	10 000			
Ordre de paiement afférent au règlement en numéraire		2 000	2 000		
Paiement en numéraire			2 000	2 000	
Paiement par virement		8 000			8 000

ANNEXE N° 3 : Annulation ou réduction d'un ordre de recette sur exercice en cours et sur exercice clos

1^{er} cas : annulation d'un ordre de recette sur exercice en cours

	Classe 7	41 Clients	4664 Excédent de versement à rembourser	Classe 5
Prise en charge de l'ordre de recette	1000	1000		
<u>1^{ère} hypothèse : l'ordre de recette n'est pas recouvré</u>				
- prise en charge d'un ordre de recette d'annulation	1000	1000		
<u>2^{ème} hypothèse : l'ordre de recette est recouvré</u>				
- recouvrement		1000		1000
- prise en charge de l'ordre de recette d'annulation	1000		1000	
- apurement du compte 4664			1000 ¹	1000

2^{ème} cas : annulation d'un ordre de recette sur exercice clos

	41 Clients	6583 ou 6683 ou 67183 Charges prov. de l'annul. d'ordres de recettes des ex. antér.	4664 Excédent de versement à rembourser	Classe 7
Exercice N				
Prise en charge de l'ordre de recette	1000			1000
Exercice N+1				
<u>1^{ère} hypothèse : l'ordre de recette n'est pas recouvré</u>				
- prise en charge d'un ordre de dépense ²	1000	1000		
<u>2^{ème} hypothèse : l'ordre de recette est recouvré</u>				
- prise en charge d'un ordre de dépense		1000	1000	
- apurement du compte 4664			1000	1000

¹ Au vu d'un ordre de paiement

² L'ordre de dépense est assorti d'un ordre d'annulation (ou de réduction) qui ne donne pas lieu à écriture mais qui constitue la pièce justificative de la dépense

ANNEXE N° 4 : Annulation ou réduction d'un ordre de dépense sur exercice en cours ou sur exercice clos

1^{er} cas : annulation d'un ordre de dépense sur exercice en cours

	Classe 6	401 Fournisseur	463 Ordre de reversement à recouvrer	Classe 5
Prise en charge d'un ordre de dépense	1000	1000		
<u>1^{ère} hypothèse : la dépense n'a pas été payée</u>				
- prise en charge d'un ordre de reversement	1000	1000		
<u>2^{ème} hypothèse : la dépense a été payée</u>				
- prise en charge d'un ordre de reversement	1000		1000	
- apurement du compte 463			1000	1000

2^{ème} cas : annulation d'un ordre de dépense sur exercice clos

	401 Fournisseurs	7583 ou 7683 ou 77183 Produits prov. de l'annul. d'ordres de dépenses des exercices antérieurs	463 ordre de reversement à recouvrer	Classe 6
Exercice N				
- prise en charge d'un ordre de dépense	1000			1000
Exercice N+1				
<u>1^{ère} hypothèse : l'ordre de dépense n'a pas été payé</u>				
- prise en charge d'un ordre de recette	1000	1000		
<u>2^{ème} hypothèse : l'ordre de dépense a été payé</u>				
- prise en charge d'un ordre de recette		1000	1000	
- apurement du compte 463			1000	1000

ANNEXE N° 5 : Déclaration de TVA

1^{er} cas : TVA à reverser : TVA collectée supérieure à TVA déductible récupérable

	44562 TVA sur immobilisations		44566 TVA sur autres biens et services		44571 TVA collectée		44551 TVA à décaisser		Classe 5	
Factures de la période d'imposition	200		100			800				
1 - Établissement de la déclaration de TVA / apurement des comptes		200		100	800			500 ¹		
2 - Règlement de la TVA exigible au titre de la déclaration								500 ²		500

2^{ème} cas : Crédit de TVA : TVA déductible récupérable supérieure à TVA collectée

	44562 TVA sur immobilisations		44566 TVA sur autres biens et services		44571 TVA collectée		44567 Crédits de TVA à reporter		Classe 5	
Factures de la période d'imposition	100		500			200				
1 - Établissement de la déclaration de TVA / apurement des comptes :		100		500						
- constatation du crédit de TVA à reporter					200			400 ³		
2 - Apurement des crédits de TVA :						44551 TVA à décaisser				
						400		400		
							400			400
						44583 Remb. de TVA demandé				
						400		400		
										400

1^{ère} hypothèse : transport au compte de TVA à payer lorsque le montant de la TVA collectée de la période d'imposition est supérieur aux montants cumulés de la TVA déductible et des crédits de TVA.

2^{ème} hypothèse : dépôt d'une demande de remboursement

¹ TVA à payer qui doit figurer sur la déclaration de TVA

² Au vu d'un ordre de paiement

³ Crédit de TVA reporté qui doit figurer sur la déclaration de la période d'imposition suivante

ANNEXE N° 6 : TVA due intracommunautaire

1^{er} cas : l'établissement achète en Italie des marchandises pour un montant de 1000 HT :

	607 Marchandises	44566 TVA sur autres biens et services	4452 TVA due intra-communaut aire	401 Fournisseur	Classe 5
Comptabilisation de l'achat	1000	196	196	1000	
Règlement au fournisseur Italien				1000	1000

2^{ème} cas : l'établissement vend à un client italien des marchandises pour un montant de 10 000 HT :

	707 Marchandises	44571 TVA collectée	41 Clients	Classe 5
Comptabilisation de l'achat HT ¹	10 000	/	10 000	10 000
Encaissement du prix réglé par le client			10 000	10 000

¹ La TVA intracommunautaire est supportée par l'acheteur

ANNEXE N° 7 : Rabais, remises et ristournes

1^{er} cas : rabais, remises et ristournes (RRR) obtenus sur achats

Deux cas de figure peuvent se présenter :

1°) Les RRR sont déduits des factures d'achat ; dans ces conditions, l'ordre de dépense est émis pour le montant net à payer.

2°) Les RRR non portés sur la facture font l'objet d'un avoir ; cette opération est comptabilisée de la manière suivante :

- achats : 1000 ;
- remise : 20% soit 200.

	609 RRR obtenus sur achats	401 Fournisseurs	409 ¹ Fournisseurs Autres avoirs	Classe 6 Compte d'achat correspondant
Exercice N				
A réception de la facture		1000		1000
Prise en charge de l'avoir obtenu du fournisseur	200		200	
<i>A la clôture de l'exercice :</i>				
- le compte 609 est viré au compte d'achat correspondant	200			200
Exercice N+1				
Paiement	800	1000	200	

¹ Ce compte permet de respecter la règle de non-compensation des éléments actifs et passifs dans les comptes annuels.

ANNEXE N° 7 (suite et fin)

2^{ème} cas : rabais, remises et ristournes accordés par l'établissement (RRR ne figurant pas sur la facture)

Exemple :

Vente : 20 000

Remise 10% soit 2 000

	709 RRR accordés par l'établissement	419 ¹ Clients. Autres avoirs	41 Clients	Classe 7 Compte de produit correspondant
Exercice N				
Vente			20000	20000
Comptabilisation des RRR accordés	2000	2000		
<i>A la clôture de l'exercice :</i>				
- le compte 709 est viré au compte de ventes	2000			2000
Exercice N+1				
- encaissement	18000	2000	20000	

¹ Ce compte permet de respecter la règle de non-compensation des éléments actifs et passifs dans les comptes annuels.

ANNEXE N° 8 : Dépôts et cautionnements

1^{er} cas : Dépôts et cautionnements reçus

	165 Dépôts et cautionnements reçus	411 Clients	46 Créditeurs divers	Classe 5
Prise en charge d'un ordre de recette	100	100		
Encaissement du dépôt ou cautionnement		100		100
Remboursement à l'intéressé :				
- prise en charge d'un ordre de dépense	100		100	
- paiement			100	100

2^{ème} cas : Dépôts et cautionnements versés

	275 Dépôts et cautionnements versés	40 Fournisseurs	46 Débiteurs divers	Classe 5
Prise en charge d'un ordre de dépense	100	100		
Paiement		100		100
Restitution du dépôt à l'établissement :				
- prise en charge d'un ordre de recette	100		100	
- encaissement			100	100

ANNEXE N° 9 : Création d'un logiciel par l'établissement destiné à usage interne avec une partie des travaux confiés à un tiers

Exemple :

Création commencée sur N et terminée sur N+1 ;

En cours d'exercice, les charges sont enregistrées par nature dans les comptes de la classe 6 correspondants.

En fin d'exercice N, le montant des travaux et fournitures réalisés par l'établissement est estimé à 2 000 ; le montant des travaux confiés à des tiers s'élève à 3 000.

En fin d'exercice N+1, le montant des travaux réalisés par l'établissement pendant l'année est estimé à 4 000.

	23252 Logiciels créés	721 Production immobilisée Immob. incorporelle	604 Achats d'études et prestations de services	401 Fournisseur	Classe 5	23251 Logiciels sous-traités
Exercice N						
<i>En cours d'exercice :</i>						
- Travaux confiés à des tiers			3000	3000		
- Paiement				3000	3000	
<i>En fin d'exercice :</i>						
- coût de revient estimé du logiciel	2000	2000				
- Inscription à l'actif de la part sous-traitée du logiciel en cours de production		3000				3000
				20532 Logiciels créés	20531 Logiciels acquis ou sous-traités	
Exercice N+1						
Coût de revient estimé du logiciel créé par l'établissement	4000	4000				
<i>A l'achèvement du logiciel :</i>						
- Apurement des comptes 23 par transfert aux comptes d'imputation définitive	6000			6000	3000	3000

ANNEXE N° 10 : Entrée dans le patrimoine de l'établissement d'immobilisations

ANNEXE N° 11 : Cession d'immobilisations amortissables

ANNEXE N° 11 (suite et fin)

2^{ème} cas : cession d'une immobilisation amortissable acquise sur fonds propres

Exemple :

Cession d'un micro-ordinateur d'une valeur de 5 000, amorti pour 3 000 et vendu 1 500.

	2183 Matériel de bureau et matériel informat.	28183 Amort. matériel de bureau et matériel informat.	7752 Produit des cessions d'éléments d'actifs	462 Créances sur cession d'immob.	Classe 5	6752 Valeurs comptables des éléments d'actifs cédés
<i>Balance d'entrée</i>	5000	3000				
Prix de cession			1500	1500		
Encaissement du prix de cession				1500	1500	
Sortie du bien du patrimoine (opération d'ordre budgétaire)	5000	3000				2000

NB : Le résultat de cession correspond à la différence entre le solde du compte 7752 et le solde du compte 6752 (soit une moins-value de 500).

ANNEXE N° 12 : Reprise d'une subvention d'investissement au compte de résultat

ANNEXE N° 13 : Réforme d'immobilisation non encore complètement amortie

1^{er} cas : réforme d'un véhicule accidenté d'une valeur initiale de 80 000, amorti pour 60 000, acquis sur les fonds propres de l'établissement :

	2182 Matériel de transport	28182 Amortissements Matériel de transport	687 Dotations aux amortissements et aux provisions. Charges exceptionnelles
Balance d'entrée	80 000		60 000
Amortissements exceptionnels (opération comptable d'ordre)			20 000
Sortie du bilan (opération comptable d'ordre)	80 000	80 000	

2^{ème} cas : réforme d'un micro-ordinateur d'une valeur de 30 000, amorti pour 25 000, remis en dotation par l'Etat :

	10211 Biens remis en dotation et dont la charge de renouvellement n'incombe pas à l'établissement	218316 Matériel de bureau remis en dotation	281316 Amortissements du matériel de bureau remis en dotation
Balance d'entrée		30 000	25 000
Sortie du bilan (opération comptable d'ordre)	5 000	30 000	25 000

¹ La balance d'entrée du compte 10211 est constituée par :

- l'inscription initiale de l'immobilisation en crédit lors de la remise en dotation pour 30 000 ;
- la neutralisation des amortissements en débit pour 25 000.

ANNEXE N° 14 : Amortissements classiques – Amortissements neutralisés

1^{er} cas : Amortissements classiques

Exemple : amortissements de tables et de chaises sur 5 ans

Valeur initiale : 80 000

1^{ère} annuité : 16 000

	2184 Mobilier	68112 Dotations aux amortissements et aux provisions. Immobilisations corporelles	281184 Amortissements du mobilier
<i>Pour mémoire</i>	80 000		
Amortissement annuel (opération d'ordre budgétaire)		16 000	16 000

2^{ème} cas : Amortissements neutralisés

Exemple : amortissements neutralisés sur 20 ans de locaux remis en dotation par l'Etat :

Valeur au bilan : 1 200 000

1^{ère} annuité : 60 000

	10211 Biens reçus en dotation et dont la charge de renouvellement n'incombe pas à l'établissement	68112 Dot. aux amortiss. et aux provisions. Immobilisations corporelles	284316 Amortissements des bâtiments reçus en dotation	776 Produits issus de la neutralisation des amortissements
<i>Pour mémoire</i>	1 200 000			
Amortiss. annuel (opération d'ordre budgétaire)		60 000	60 000	
Neutralisation des amortissements (opération d'ordre budgétaire)	60 000			60 000

ANNEXE N° 14 (suite et fin)

3^{ème} cas : Amortissements neutralisés d'un bien acquis sur subvention renouvelable

	131 Subvention d'équipement	139 Subvention d'inv inscrite au compte de résultat	21 Immobilisation corporelle	28 Amortiss. des immob.	68 Dotations aux amortiss. et aux provisions	777 Quote-part des subv. d'inv virée au résultat de l'exercice
Balance d'entrée 1/1/N	100		100			
Amortiss. annuel (sur 5 ans)				20	20	
Reprise de la subvention		20				20
B.E. 1/1/N+4	100	80	100	80		
Amortiss. annuel de N+4				20	20	
Reprise de la subvention		20				20
Fin de l'amort.	100	100				
	123	123	123	123		
B.S. 31/12/N+4	Soldé	Soldé	SD 100	SC 100		

ANNEXE N° 15 : Provisions

1^{er} cas : provisions pour risques et charges

Exemple : provision pour litige

	1511 Provisions pour litiges	6815 ou 6875 Dotations aux provisions	7815 ou 7875 Reprises sur provisions pour risques et charges
Constitution d'une provision dès la naissance du litige	15 000	15 000	
Reprise de la provision	15 000		15 000

2^{ème} cas : provisions pour dépréciation des comptes de tiers

Exemple : l'établissement détient une créance d'un montant de 4784 TTC à l'encontre d'un client qui est en liquidation judiciaire.

Le syndic verse à l'établissement 75% de la créance (soit 3000 HT), le règlement du reliquat étant incertain. Au cours de l'exercice suivant, le syndic nous informe qu'aucun règlement n'est à attendre sur le solde restant dû.

	411 Clients	416 Clients douteux ou litigieux	Classe 5	6817 Dot. aux prov. pour dépréc. des actifs circulants	491 Provisions pour dépréciation des comptes de tiers
Balance d'entrée	4784				
La créance devient douteuse (opération d'ordre comptable)	4784	4784			
Encaissement partiel (versé par le syndic)		3588	3588		
Dotations aux prov. (opération d'ordre budg.)				1000	1000
			44571 TVA collectée	654 Pertes sur créances irrécouvrables	
Constatation de la perte		1196	196	1000	
	7817 Reprise sur prov. pour dépréc. des actifs circulants				
Reprise de la provision devenue sans objet	1000				1000

NB : La dotation aux provisions se calcule toujours sur le montant hors taxes de la créance.

ANNEXE N° 15 (suite et fin) : provisions

ANNEXE N° 16 : Stocks de marchandises

Exemple :

Stocks au 1.1.N : 200

Achats de l'exercice : 4 500

Ventes de l'exercice : 4 200

Stocks au 31.12.N : 500

1^{er} cas : inventaire intermittent

	Bilan			Résultat		
	37 Stock de marchand.	401 Fournisseurs	41 Clients	6037 Variation stocks march.	607 Achats de marchand.	707 Ventes de marchand.
Balance d'entrée	200					
Achats de l'exercice		4500			4500	
Ventes de l'exercice			4200			4200
Écriture d'inventaire						
- Annulation stock initial	200			200		
- Constatation stock final	500			500		
	123			123		
En fin d'exercice	500			300		

ANNEXE N° 16 (suite et fin)

2^{ème} cas : inventaire permanent

	Bilan			Résultat		
	37 Stocks de marchand.	401 Fournisseurs	41 Clients	6037 Var. stocks de march.	607 Achats de marchand.	707 Ventes de marchand.
Balance d'entrée	200					
En cours d'exercice						
- Achats de l'exercice		4500			4500	
- Entrées en stocks	4500			4500		
- Ventes de l'exercice			4200			4200
- Sorties de stocks	4200			4200		
	123			123		
En fin d'exercice	500			300		

ANNEXE N° 17 : Stocks de terrains aménagés – Inventaire intermittent

ANNEXE N° 17 (suite) : Stocks de terrains aménagés – Inventaire intermittent

ANNEXE N° 17 (suite et fin) : Stocks de terrains aménagés – Inventaire intermittent

ANNEXE N° 18 : Charges à payer

	Classe 6	4081 Factures non parvenues	401 Fournisseurs	Classe 5
Exercice N				
Rattachement de la charge à payer, estimation : 4000	4000	4000		
Exercice N+1				
<i>A réception de la facture définitive :</i>				
1. Méthode de l'ordre de paiement				
a) Estimation exacte : facture=4000				
- émission d'un ordre de paiement		4000		4000
b) Sous-estimation : facture = 4150				
- émission d'un ordre de dépense complémentaire pour 150	150		150	
- émission d'un ordre de paiement sur le 4081 et paiement		4000		4000
- paiement de l'ordre de dépense complémentaire			150	150
c) Sur-estimation : facture = 3950				
	Classe 7		411 Clients	
- émission d'un ordre de recette pour 50	50		50	
- apurement du compte 411		50	50	
- émission d'un ordre de paiement sur le 408 pour le solde		3950		3950
2. Méthode de l'extourne				
	Classe 6		401	Classe 5
a) Contrepassation (mandat d'extourne)	4000	4000		
b) Prise en charge de la facture définitive, quel que soit son montant				
- si facture = 4000	4000		4000	
- paiement au fournisseur			4000	4000
- si facture = 4150	4150		4150	
- paiement			4150	4150
- si facture = 3950	3950		3950	
- paiement			3950	3950

ANNEXE N° 18 (suite et fin)

Exemple :

Marchandise reçue avant la clôture de l'exercice N

Estimation : 3 500 HT + 686 TVA = 4 186 TTC

Facture établie en N+1 : 4 000 + 784 TVA = 4 784 TTC.

	BILAN				RÉSULTAT	
	401 Fournisseurs	408 Factures non parvenues	4456 TVA déductible	44586 TVA à régulariser. TVA sur factures non parvenues	607 Achats	
En fin d'exercice N : Constatation des charges à payer		4186		686	3500	
Début N+1 : Extourne A réception de la facture	4784	4186	784	686	4000	3500
		123		123		
		Soldé		Soldé		

NB : ces opérations s'appliquent aux opérations du compte de résultat prévisionnel comme aux opérations du tableau de financement abrégé.

ANNEXE N° 19 : Produits à recevoir

	4181 Clients. Factures à établir	Classe 7 Compte de produit par nature	41 Clients	Classe 5
Exercice N				
Rattachement du produit à recevoir, estimation : 700	700	700		
Exercice N+1				
<i>Établissement de la facture définitive</i>				
<u>1. Méthode de l'ordre de recouvrement</u>				
a) Estimation exacte : facture = 700				
- émission d'un ordre de recouvrement	700			700
b) Sous-estimation : facture = 720				
- émission d'un ordre de recette complémentaire pour 20		20	20	
- émission d'un ordre de recouvrement	700		20	720
c) Sur-estimation : facture = 690				
- émission d'un ordre de dépense pour 10		10	10	
- apurement du compte 418	700		10	690
<u>2. Méthode de l'extourne</u>				
a) Contrepassation (titre d'extourne)	700	700		
b) Prise en charge de la facture définitive, quel que soit son montant				
- Si facture = 700		700	700	
- encaissement			700	700
- Si facture = 720		720	720	
- encaissement			720	720
- Si facture = 690		690	690	
- encaissement			690	690

ANNEXE N° 20 : Rattachement à l'exercice d'une dépense d'investissement

Technique de l'ordre de paiement : factures de travaux non parvenues au 31 décembre N

	Classe 2	4084 Fournisseurs d'immob. Factures non parvenues		Classe 5
Exercice N				
<i>Écriture de fin d'exercice :</i>				
- Rattachement à l'exercice des factures non parvenues : estimation : 6000	6000	6000		
Exercice N+1				
<i>À réception de la facture définitive :</i>				
a) Estimation exacte : facture = 6000				
- prise en charge d'un ordre de paiement = 6000 puis paiement		6000		6000
			404 Fournisseurs d'immob.	
b) Sous-estimation : facture = 6050				
- apurement du compte 4084 au vu d'un ordre de paiement = 6000		6000	6000	
- prise en charge d'un ordre de dépense complémentaire = 50	50		50	
- paiement			6050	6050
c) Sur-estimation : facture = 5980				
- Prise en charge d'un ordre de recette = 20	20	20		
- Apurement du compte 4084 : Ordre de paiement = 5980 pour règlement		5980		5980

ANNEXE N° 21 : Charges à répartir sur plusieurs exercices

Exemple :

L'établissement décide d'amortir sur cinq ans une grosse réparation d'un montant de 200 (en milliers).

	6152 Entretien et réparation sur bien immobilier	401 Fournisseur	Classe 5	791 Transfert de charges d'exploitat.	481 Charges à répartir sur plusieurs exercices	6812 Dotations aux amortiss. Charges à répartir
Exercice N						
Prise en charge des dépenses	200	200				
Paiement		200	200			
Charges transférées sur exercices ultérieurs				200	200	
Exercice N+1						
Amortissement annuel					40	40

ANNEXE N° 22 : Charges constatées d'avance et produits constatées d'avance

1^{er} cas : charges constatées d'avance

Exemple :

Prime d'assurance du 1^{er} avril N au 31 mars N+1 : 3588 (dont 588 de TVA) payable d'avance.Étalement de la charge : exercice N : $3000 \times 9/12 = 2250$ Exercice n+1 : $3000 \times 3/12 = 750$

	401 Fournisseurs	44566 TVA déductible sur biens et services	486 Charges constatées d'avance	616 Primes d'assurances
EXERCICE N :				
À réception de la facture	3588	588		3000
Fin d'exercice : prise en charge d'un ordre de reversement			750	750
 Au 31/12/N				
EXERCICE N+1				616
Extourne			750	750
			123	
			soldé	

2^{ème} cas : produits constatées d'avance

Exemple :

Loyer du 1/12/N au 28/02/N+1 : 7176 (dont 1176 de TVA), exigible d'avance du locataire.

Étalement du produit :

Exercice N : $6000 \times 1/3 = 2000$ Exercice N+1 : $6000 \times 2/3 = 4000$

	411 Clients	44571 TVA collectée	487 Produits constatés d'avance	7083 Locations
EXERCICE N :				
1/12 : loyer dû	7176	1176		6000
Fin d'exercice : 31/12 : Régularisation produits			4000	4000
 EXERCICE N+1				7083
Extourne			4000	4000
			123	
			soldé	

ANNEXE N° 23 : Convention de ressources affectées

	4684 Produits à recevoir sur ressources affectées	4682 Charges à payer sur ressources affectées	Classe 6 ou classe 2	Compte par nature intéressé de la classe 7 ou de la classe 1	classe 5	Classe 40 Fournisseurs
Prise en charge de la convention	15000	15000				
Recouvrement	5000				5000	
Dépenses						
- prise en charge			1000			1000
- paiement					1000	1000
Émission de l'ordre de recettes à hauteur des fonds employés		1000		1000		
	123	123				
<i>Soldes au 31/12</i>	SD = restes à recouvrer	SC = restes à employer				

ANNEXE N° 24 : Régies de recettes et régies d'avances

1^{er} cas : régies de recettes

	531 Caisse	545 Régies de recettes	4715 Recettes des régisseurs à vérifier	Classe 7	411 Clients ou 463 Recette à recouvrer
Exercice N					
<i>En cours d'exercice :</i>					
- Versement du fonds de caisse	300	300			
- Versement par le régisseur de ses encaissements	500		500		
- Constatation des recettes du régisseur		500	500		
- Prise en charge de l'ordre de recette avant le 31/12/N			450	450	
 <i>En période d'inventaire :</i>					
- Réception en période d'inventaire N de justifications de recettes de l'exercice N : 80		donne lieu à écriture sur N+1 cf écriture a).			
- Réception en période d'inventaire N de fonds encaissés en N : 80		donne lieu à écriture sur N+1 cf écriture b).			
- Prise en charge d'un ordre de recette reçu pendant la période d'inventaire concernant N : 130				130	130
	531	545	4715		411 ou 463
Exercice N+1					
<i>Balance d'entrée</i>					
a) Écriture de réception des justifications de recettes de l'exercice N : 80		80	80		130
b) Écriture des fonds encaissés en période d'inventaire N (et donc après le 31/12/N)	80	80			
Apurement des comptes de tiers			130		130

ANNEXE N° 24 (suite et fin)

2^{ème} cas : régies d'avances

	Classe 5	543 Régies d'avances	4725 Dépenses des régisseurs à vérifier	Classe 6	Classe 4
Exercice N					
<i>En cours d'exercice :</i>					
- Versement de l'avance	500	500			
- Réception des justifications de dépenses		320	320		
- Réception des ordres de dépenses avant le 31/12/N			280	280	
<i>En période d'inventaire :</i>					
- Réception en période d'inventaire N de justifications de dépenses de l'exercice N : 160		donne lieu à écriture sur N+1 cf écriture a).			
- Réception en période d'inventaire N d'un ordre de dépense concernant N : 200				200	200
	531	543	4725		Classe 4
Exercice N+1					
<i>Balance d'entrée</i>		180	40		200
a) Écriture de réception des justifications de dépenses de l'exercice N : 160		160	160		
Apurement des comptes de tiers			200		200

ANNEXE N° 25 : Opérations des services à comptabilité distincte

	COMPTABILITÉ DU SACD			COMPTABILITÉ DE L'ÉTABLISSEMENT PRINCIPAL		
	605 Matériel	401 Fournisseur	185 Opérations de trésorerie interservices		Classe 5	185 Opérations de trésorerie interservices
1) Opération de dépense						
Achat de mobilier	1000	1000		Écriture simultanée		
Paiement		1000	1000			1000
2) Opération de recette						
Vente de marchandises	500	500		Écriture simultanée		
Encaissement		500	500			500

ANNEXE N° 26 : Cession de valeurs mobilières de placement

1^{er} cas : la cession est génératrice d'un profit

Exemple :

L'établissement a acquis en N-1 une valeur mobilière de placement (VMP) pour 200 ; elle a subi une dépréciation de 30 sur N ; elle est cédée sur N+1 pour 220.

	503 Actions	5903 Provisions pour dépréciat. des actions	68665 Dot. aux prov. pour dépréciat. des VMP		
Exercice N					
<i>Balance d'entrée</i>	200				
Constitution des dotations aux provisions pour dépréciation		30	30		
				78665 Reprises sur prov. pour dépréciat. des VMP	
Exercice N+1					
Lors de la cession :					
- Reprise de la provision		30		30	
			465 Créances sur cessions de VMP		767 Produits nets sur cessions de VMP
- Sortie du bilan	200				200
- Constatation du prix de cession			220		220

ANNEXE N° 26 (suite et fin)

2^{ème} cas : la cession est génératrice d'une perte

Exemple :

VMP acquise en N-1 pour 100 ; dépréciée sur N pour 20 ; cédée sur N+1 pour 70.

	503 Actions	5903 Provisions pour dépréciat. des actions	68665 Dot. aux prov. pour dépréciat. des VMP	
Exercice N				
<i>Balance d'entrée</i>	100			
Constitution des dotations aux provisions pour dépréciation		20	20	
				78665 Reprises sur prov. pour dépréciat. des VMP
Exercice N+1				
Lors de la cession :				
- Reprise de la provision		20		20
			465 Créances sur cessions de VMP	667 Charges nettes sur cessions de VMP
- Sortie du bilan	100			100
- Constatation du prix de cession			70	70

ANNEXE N° 27 : Congés payés

ANNEXE N° 27 (suite)

1^{er} cas : comptabilisation non mensuelle des indemnités de congés payés

Exemple :

Un salarié entre dans l'établissement le 01/06/1997. Il acquiert des droits qui courent du 01/06/1997 au 31/05/1998. Son salaire s'élève à 10 000.

	6412 Congés payés	4282 Dette provisionnée pour congés à payer	6411 Salaires	421 Personnel. Rémunér. dues.
Exercice 1997				
<i>Écritures de fin d'exercice :</i>				
Constatation au 31/12/1997 des droits acquis à congés payés : 17,5j (2,5 × 7 mois) sur la base du salaire 1997 soit 7000 (si 10000 : 25j ouvrables)	7000	7000		
Exercice 1998				
<i>Écritures de début d'exercice :</i>				
Contrepassation	7000	7000		
<i>En cours d'exercice :</i>				
Prise des congés en août : 20j				
- Part des rémunérations correspondant à l'indemnité de congés payés (sur 20j soit 8000)	8000			8000
<i>Écritures de fin d'exercice :</i>				
Constatation des droits acquis à congés payés sur l'exercice (du 1/06/1998 au 31/12/1998 soit 17,5j = 7000) et sur les exercices antérieurs (soit 10j non pris au 31/12/1998 = 4000)	11000	11000		
Exercice 1999				
<i>Écritures de début d'exercice :</i>				
contrepassation	11000	11000		
<i>En cours d'exercice :</i>				
Prise de congés en avril : 10j soit 4000	4000			4000
Prise de congés en août : 15j soit 6000	6000			6000
<i>Écritures de fin d'exercice :</i>				
Constatation des droits acquis à congés payés sur l'exercice (17,5j soit 7000) et des exercices antérieurs (15j non pris au 31/12/1999 soit 6000).	13000	13000		

ANNEXE N° 27 (suite)

2^{ème} cas : comptabilisation mensuelle des indemnités de congés payés

	6412 Congés payés	4886 Compte de répartition périodique des charges	421 Personnel. Rémunér. dues.	4282 Dettes provisionnée pour congés à payer
Exercice 1997				
<i>Écritures mensuelles passées du 1/06/1997 au 31/12/1997 :</i>				
Comptabilisation aux comptes d'abonnement	7000	7000		
<i>Écritures de fin d'exercice</i>				
Constatation des droits acquis au 31/12/1997		7000		7000
Exercice 1998				
<i>Écritures de début d'exercice :</i>				
Contrepassation		7000		7000
<i>Écritures mensuelles :</i>				
Comptabilisation aux comptes d'abonnement (1000 × 12)	12000	12000		
Prise des congés en août : 20j		8000	8000	
<i>Écritures de fin d'exercice :</i>				
Constatation des droits acquis à congés payés sur l'exercice (du 1/06/1998 au 31/12/1998 soit 17,5j = 7000) et sur les exercices antérieurs (soit 10j non pris au 31/12/1998 = 4000)		11000		11000
Exercice 1999				
<i>Écritures de début d'exercice :</i>				
contrepassation		11000		11000
<i>En cours d'exercice :</i>				
Écritures mensuelles	12000	12000		
Prise de congés en avril : 10j soit 4000		4000	4000	
Prise de congés en août : 15j soit 6000		6000	6000	
<i>Écritures de fin d'exercice :</i>				
Constatation des droits acquis à congés payés sur l'exercice (17,5j soit 7000) et des exercices antérieurs (15j non pris au 31/12/1999 soit 6000).		13000		13000

ANNEXE N° 27 (suite et fin)

1^{er} cas : l'établissement estime en détail le montant des charges fiscales et sociales

	645 Charges de sécurité sociale et de prévoyance	631 Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunération (administr. des impôts)	633 Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunération (autres organismes)	4382 Charges sociales sur congés à payer	4482 Charges fiscales sur congés à payer
Exercice N					
<i>En fin d'exercice :</i>					
Comptabilisation des charges sociales et fiscales afférents aux congés payés	100	50	80	100	130
Exercice N+1					
<i>Écritures de début d'exercice</i>					
Contrepassation	100	50	80	100	130
				431 Sécurité sociale	447 Autres impôts, taxes et versements assimilés
Liquidation définitive	80	40	70	80	110
Paiement par crédit de la classe 5				80	110

2^{ème} cas : l'établissement ne peut estimer les différentes charges en détail

	6815 Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation	1582 Provisions pour charges sociales et fiscales sur congés à payer	7815 reprises sur provisions pour risques et charges d'exploitation
Exercice N			
Écritures de fin d'exercice	230	230	
Exercice N+1			
Lors du paiement des charges sociales et fiscales sur les congés à payer :			
- Reprise de la provision		230	230

ANNEXE N° 28 : Production d'immobilisations

	231 Immobilisations corporelles en cours	72 Production immobilisée
Exercice N		
Matériel en cours de fabrication pour un coût de 2 000 à la clôture de l'exercice N	2 000	2 000

	2154 Matériel	231 Immobilisations corporelles en cours	72 Production immobilisée
Exercice N+1			
<i>Balance d'entrée</i>		2 000	
Coût de production complémentaire de 1 500		1 500	1 500
Constatation de l'immobilisation produite	3 500	3 500	
		123	
		Soldé	

ANNEXE N° 29 : Écritures en monnaie nationale d'un emprunt libellé en monnaie étrangère

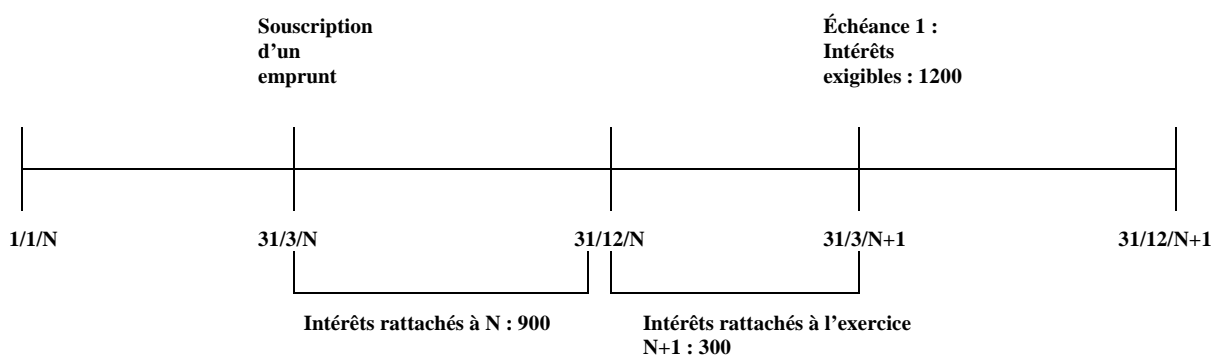
ANNEXE N° 29 (suite et fin) : Écritures en monnaie nationale d'un emprunt libellé en monnaie étrangère

ANNEXE N° 30 : Intérêts courus non échus

Exemple :

L'établissement souscrit un emprunt sur l'exercice N ;

Date de la première échéance : 31 mars N+1 : 1200, soit 300 par trimestre.



	6611 Intérêts des emprunts et dettes	1688 Intérêts courus	Classe 4	Classe 5
Exercice N				
<i>Écriture de fin d'exercice :</i>				
- Rattachement des intérêts courus à payer sur l'emprunt	900	900		
Exercice N+1				
<i>Paiement de l'annuité le 31/03/N+1 :</i>				
- Paiement des intérêts rattachés à l'exercice N		900	900	900
- Paiement des intérêts rattachés à l'exercice N+1	300		300	300

ANNEXE N° 31 : Engagement hors bilan : crédit-bail

ANNEXE N° 32 : Comptes d'abonnement : répartition périodique des charges

Exemple :

L'établissement désire établir un résultat d'exploitation mensuel. A cet effet, il abonne les frais portant sur l'exercice en cours dont un impôt x :

- montant annuel estimé : 120 000
- abonnements mensuels : $120\ 000 : 12 = 10\ 000$
- montant définitif de l'impôt : 135 000.

	4886 Compte de répartition périodique des charges	447 Autres impôts, taxes et versements assimilés	637 Autres impôts, taxes et versements assimilés
Abonnements mensuels (10 × 12)	120 000		120 000
Constatation de la dette	135 000	135 000	
En fin d'exercice, régularisation de l'abonnement	15 000		15 000
	135 000 135 000		135 000
	123 soldé		

ANNEXE N° 33 : Affectation du résultat

1^{er} cas : le résultat de l'exercice est un bénéfice :

Exemple :

Résultat de l'exercice au 31/12/N : 500

En N+1 : décision du conseil d'administration portant sur l'affectation des résultats :

- résultat affecté au report à nouveau dans la limite du solde débiteur afin d'apurer le déficit des exercices précédents : 100
- reliquat affecté en réserves : 400

	120 Résultat de l'exercice. Bénéfice	119 Report à nouveau (solde débiteur)	10682 Résultat excédentaire affecté
Exercice N+1			
<i>Balance d'entrée</i>	500	100	
Affectation du résultat au report à nouveau dans la limite du solde débiteur	100	100	
Affectation du résultat au financement des mesures d'investissement	400		400
	123		
	Soldé		

2^{ème} cas : le résultat de l'exercice est une perte :

Exemple :

Résultat déficitaire de l'exercice au 31/12/N : - 500

N+1 : décision du conseil d'administration portant sur l'affectation du résultat : affectation en report à nouveau.

	129 Résultat de l'exercice. Perte	110 Report à nouveau (solde créditeur)	119 Report à nouveau (solde débiteur)
Exercice N+1			
<i>Balance d'entrée</i>	500	200	
Affectation du résultat	200	200	
	300		300
	123		
	Soldé		