



INSTRUCTION CODIFICATRICE

N° 01-070-M95 du 1er août 2001

NOR : BUD R 01 00070 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 2
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 26

DIRECTION GÉNÉRALE DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

5^{ème} Sous-direction - Bureau 5B

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

TITRE 1

LA COMPTABILITÉ GÉNÉRALE (SUITE)

CHAPITRE 7

L'AGRÉGATION DES COMPTES

L'expression « *Comptes agrégés* » désigne les comptes annuels d'un établissement dont les différents secteurs ne sont pas liés par des liens de participation, c'est-à-dire qui n'ont pas entre eux des relations de société-mère à filiale (*Art. 357-1 Loi 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales*). Il s'agit des secteurs dotés ni de l'autonomie juridique ni de l'autonomie financière.

L'agrégation se distingue en cela de la consolidation dont les règles sont définies au chapitre 8 du présent volume.

L'établissement par l'EPIC de comptes agrégés est obligatoire pour les secteurs entrant dans le périmètre de l'agrégation.

1. OBJECTIFS

L'objectif premier assigné à l'agrégation vise à respecter le *principe d'unicité du patrimoine* d'une même personne morale.

Alors que la consolidation des comptes vise à décrire les comptes d'un établissement lié à d'autres entités par des liens de participation, l'agrégation des comptes s'attache à rendre les comptes annuels d'un établissement dont certains secteurs disposent d'une autonomie comptable.

Les comptes agrégés permettent donc de respecter les règles de cohésion et d'unité qui sont à l'origine de l'existence de l'ensemble.

En outre, la présentation des comptes agrégés est indubitablement plus représentative que celle des comptes annuels isolés de chaque secteur objet de l'agrégation. Elle permet également de présenter un résultat d'ensemble (y compris les réserves agrégées).

Enfin, l'établissement de comptes agrégés concourt, d'une part à la valorisation des informations comptables à destination des membres des instances délibérantes et des autorités de tutelle, d'autre part à la conduite de l'analyse financière.

2. PÉRIMÈTRE DE L'AGRÉGATION

2.1. LES SECTEURS ÉLIGIBLES À L'AGRÉGATION

Sont inclus dans le périmètre de l'agrégation, l'ensemble des secteurs de l'établissement disposant d'une comptabilité distincte ou autonome permettant le suivi d'une activité (appelés dans les développements qui suivent « *comptes sectoriels* »), que ces secteurs disposent ou non d'une autonomie budgétaire (exemple : budget annexe).

Concernant précisément les budgets annexes, l'agrégation ne remet pas en cause les règles d'identification des réserves et du résultat ; simplement, lors de l'affectation du résultat, le conseil d'administration de l'établissement peut décider de la non-incorporation du résultat dégagé par le budget annexe à celui de l'établissement (voir paragraphe 5.2 – La décision d'affectation du résultat).

En d'autres termes, entrent dans le périmètre de l'agrégation les comptes des services à comptabilité distincte (SACD), les services spéciaux¹ et les budgets annexes¹.

¹ Service doté d'un budget distinct, limité aux opérations du compte de résultat, qui doit couvrir ses charges par ses produits.

2.2. LIAISONS COMPTABLES ENTRE EPIC ET COMPTES SECTORIELS

La comptabilité autonome ou distincte du compte sectoriel est rattachée à la comptabilité du compte principal par l'intermédiaire des subdivisions intéressées du compte 18 « Comptes de liaison ».

2.2.1. Emploi du compte 185 « opérations de trésorerie inter-services »

Les comptes sectoriels ne disposant pas de compte de disponibilités propre (hormis le cas où ils sont dotés d'un agent comptable secondaire), le compte de liaison 185 sert à retracer les opérations de trésorerie.

Il est ouvert un compte 185 dans chaque comptabilité.

Exemple : soit un ordre de dépense émis par le SACD (voir annexe n°25, Tome 3, vol. 1) :

- dans la comptabilité distincte, il est pris en charge au débit du compte par nature intéressé par le crédit d'un compte de classe 4. Lors de son règlement, le compte de la classe 4 est soldé par le crédit du compte 185 ;
- dans la comptabilité principale, simultanément, le compte 185 est débité par le crédit du compte de la classe 5.

2.2.2. Emploi du compte 181 « Comptes de liaison des établissements »

Le compte 181 est un compte de bilan ouvert au nom du compte sectoriel. Il fonctionne comme un compte courant c'est-à-dire comme s'il s'agissait d'un tiers. Aussi, convient-il de créer :

- dans les comptes de l'EPIC, un compte de liaison au nom de chaque compte sectoriel ;
- dans les comptes du compte sectoriel, un compte de liaison « réfléchi » au nom de l'EPIC.

Le compte 181 est utilisé, *pour les éléments du bilan*, en cas d'opérations internes réciproques entre le compte de l'établissement principal et le compte sectoriel, et éventuellement entre les différents comptes sectoriels appartenant au même établissement.

Il est également utilisé pour solder le compte 12 du compte sectoriel aux fins d'incorporer ce résultat à celui du compte principal.

2.2.3. Emploi des comptes 186 et 187 « Biens et prestations de services échangés entre établissements » (Charges et Produits)

Les comptes 186 et 187 sont utilisés, *pour les éléments du compte de résultat*, en cas d'opérations internes réciproques dans chacune des comptabilités.

Les opérations sont comptabilisées :

- par l'entité qui fournit, au crédit du compte 187 par le débit du compte de liaison 181 ouvert au nom de l'établissement client ;
- par l'entité qui reçoit, au débit du compte 186 par le crédit du compte de liaison 181 ouvert au nom de l'établissement fournisseur.

La totalisation des divers postes des comptes de charges et de produits et des comptes 186 et 187 aboutit au compte de résultat aussi bien pour chaque compte sectoriel que pour le compte principal.

¹ Rappel : les opérations comptables d'un budget annexe sont obligatoirement suivies en SACD.

3. MÉTHODOLOGIE DE L'AGRÉGATION

Préalablement à l'agrégation proprement dite des comptes, des retraitements relatifs à l'élimination des opérations internes réciproques et à l'harmonisation des méthodes d'évaluation sont nécessaires. Toutefois, ces retraitements ne sont pas obligatoires lorsque les opérations qui en résultent n'ont pas un impact *significatif* sur les comptes de l'établissement public. Dans ce cas, les comptes sectoriels sont agrégés en l'état.

Alors que le plan comptable général ne définit pas le caractère significatif, la doctrine estime qu'est jugée significative toute information qui, si elle n'est pas communiquée, est susceptible d'altérer le jugement des lecteurs des comptes. C'est pourquoi, le caractère significatif est laissé à l'appréciation de l'agent comptable qui, quel que soit le choix retenu, doit le porter à la connaissance de l'ordonnateur. Ainsi, dans la pratique, le caractère significatif de l'information résultera de l'importance des montants en cause mais également de la nature de l'information communiquée (exemple : spécificités de l'établissement).

L'agrégation s'effectue donc selon les étapes décrites ci-après.

3.1. ÉLIMINATION DES OPÉRATIONS INTERNES RÉCIPROQUES : ACTIFS/PASSIFS ET CHARGES/PRODUITS

A défaut de donner une liste exhaustive des opérations internes réciproques, on peut néanmoins citer :

- les cessions internes ou prestations internes réciproques : exemple : matériel informatique « cédé » par le compte principal au compte sectoriel, par exemple pour le démarrage de son activité.
- les refacturations internes entre l'établissement principal et le compte sectoriel : exemple : facturation par le compte principal du personnel mis à disposition du compte sectoriel.

3.1.1. Les opérations internes réciproques en comptabilité

Les opérations internes réciproques sont comptabilisées, on l'a vu, pour un même montant, en sens inverse, dans le compte principal et dans les comptes sectoriels.

Le compte 181 représente donc, dans chacune des comptabilités, la contrepartie des éléments d'actif (ou/et éventuellement des éléments de passif) cédés ou transférés ainsi que les charges et les produits cédés.

☞ *S'agissant des éléments du bilan :*

Exemple : cession d'un matériel au compte sectoriel :

	COMPTABILITÉ DU COMPTE SECTORIEL			COMPTABILITÉ DE L'ÉPIC	
	181 Compte de liaison	218 Autres immob.corp.		181 Compte de liaison	218 Autres immob.corp.
Cession du bien	 100	 100	 	100	 100

Le compte 181 est un compte de bilan ouvert au nom du compte sectoriel. Il fonctionne comme un compte courant, c'est-à-dire que toutes les opérations réalisées par l'établissement principal avec le compte sectoriel y sont enregistrées, comme s'il s'agissait d'un tiers. C'est pourquoi, il convient de créer dans les comptes de l'EPIC un compte de liaison au nom de chaque compte sectoriel, et dans les comptes du compte sectoriel un compte de liaison « réfléchi » au nom de l'EPIC.

Toutes les opérations réalisées entre les différentes entités sont enregistrées d'une manière symétrique, dans la même période comptable et sur la base des mêmes pièces justificatives (original envoyé et double conservé par l'émetteur) dans la comptabilité de chaque entité concernée. Il en résulte que les comptes de liaison sont égaux et de sens contraire (l'un débiteur, l'autre créditeur) dans la comptabilité du « cédant » et dans celle du « cessionnaire ».

☞ *S'agissant des éléments du compte de résultat :*

Exemple : cession de fournitures de bureau par l'EPIC au compte sectoriel :

	COMPTABILITÉ DU COMPTE SECTORIEL			COMPTABILITÉ DE L'ÉPIC	
	181 Compte de liaison	1860 Achats internes		181 Compte de liaison	1870 Ventes internes
Cession des fournitures	300	300		300	300

Dans ce cas, il est recommandé d'utiliser les comptes 186 et 187 afin d'isoler les opérations internes réciproques du compte de résultat en vue de leur élimination lors de l'agrégation. Les comptes peuvent alors être subdivisés en ajoutant à la numérotation 186 et 187, le deuxième (ou troisième) chiffre des comptes de la nomenclature de référence :

Exemples : 1860 - Achats, 1861 - Services extérieurs, 1870 - Ventes, etc...

Conformément aux dispositions du PCG (article 441, compte 18) le compte de résultat de chaque compte sectoriel s'obtient par totalisation des divers postes des comptes de charges et de produits et des comptes 186 et 187.

Lors de l'établissement des comptes agrégés, les comptes 186 et 187 agrégés présentent des soldes qui s'annulent : les sommes portées au crédit du compte 187 et les sommes portées au débit du compte 186 s'équilibrent entre elles.

Les opérations internes réciproques correspondent donc à des mouvements strictement internes qui majorent les masses débitrices et les masses créditrices lors de l'agrégation des comptes. Ainsi, l'agrégation permet de restituer une information plus pertinente en éliminant ces flux entre les différentes entités.

Exemple : mise à disposition du personnel de l'EPIC et facturation subséquente au compte sectoriel :

- dans la comptabilité du compte sectoriel, l'opération constitue une dépense ;
- dans la comptabilité principale, l'opération constitue une recette, pour le même montant.

Il est précisé que sont exclues de l'agrégation, les valeurs inactives inscrites aux subdivisions des comptes 86.

3.1.2. Le recensement des opérations internes réciproques

Si le caractère significatif des opérations est avéré (cf supra), il est indispensable que soient recensées de manière exhaustive les opérations internes réciproques à neutraliser en vue de l'agrégation.

A cet effet, l'exercice, qui consiste à identifier ces opérations à partir des données de la comptabilité générale, doit permettre de vérifier l'équilibre en recettes et en dépenses des opérations réciproques c'est-à-dire qu'à une recette du compte principal correspond une dépense du compte sectoriel et inversement.

Un état, appelé « *Etat de concordance et d'équilibre des opérations internes réciproques à neutraliser* », est joint à l'appui des comptes agrégés. Confectionné pour les comptes 181 et 185, ce tableau vaut également pour les comptes 186 et 187.

A titre d'exemple, il peut se présenter comme suit :

RUBRIQUES	NUMÉRO DE COMPTE	COMPTE PRINCIPAL (en milliers d'€)	COMPTE SECTORIEL (en milliers d'€)
1^{ÈRE} SECTION : COMPTE DE RÉSULTAT-PRODUITS			
Subventions reçues	18.748		100
Facturation du personnel mis à disposition par le compte principal au compte sectoriel	18.708	80	
1^{ÈRE} SECTION : COMPTE DE RÉSULTAT-CHARGES			
Subvention versée par le compte principal au compte sectoriel	18.657	100	
Facturation du personnel mis à disposition par le compte principal au compte sectoriel	18.621		80
TOTAL ÉQUILIBRE 1^{ÈRE} SECTION (A = B)		A = 180	B = 180
SOLDE DU COMPTE 181 DU COMPTE SECTORIEL			
SOLDE DU COMPTE 181 DU COMPTE PRINCIPAL			
2^{ÈME} SECTION : TABLEAU DE FINANCEMENT -RECETTES			
Cession d'une immobilisation corporelle au compte sectoriel	218	30	
2^{ÈME} SECTION : TABLEAU DE FINANCEMENT -DÉPENSES			
Entrée d'une immobilisation dans le compte sectoriel cédée par le compte principal	218		30
TOTAL ÉQUILIBRE 2^{ÈME} SECTION (C = D)		C = 30	D = 30
SOLDE DU COMPTE 181 DU COMPTE SECTORIEL			
SOLDE DU COMPTE 181 DU COMPTE PRINCIPAL			

Cet état montre que le compte 181 (et compte 185) agrégé présente un solde nul, puisque les sommes portées au débit et au crédit de ce compte sont égales.

3.2. HARMONISATION DES MÉTHODES COMPTABLES

Il va sans dire que les règles et méthodes d'évaluation retenues pour la confection des comptes sectoriels doivent être identiques à celles retenues pour la confection du compte principal. En d'autres termes, l'ensemble des charges et des produits d'une part, des actifs et des passifs d'autre part, doivent être évalués de manière identique pour ne pas créer, le cas échéant, des différences de méthode comptable.

Ainsi, les éventuelles différences de méthodes comptables entre les comptes sectoriels et le compte principal sont « retraitées » en vue de leur homogénéisation et de permettre la comparabilité des données agrégées.

Exemple :

- amortissements dégressifs/amortissements linéaires ;
- méthodes identiques d'évaluation des actifs et des passifs, des charges et des produits.

3.3. CUMUL DU MONTANT DES DÉPENSES ET DES RECETTES

Les dépenses et les recettes des deux sections sont additionnées au compte principal de l'établissement, après les opérations de retraitements et d'éliminations décrites ci-dessus.

Ce cumul s'effectue par la sommation ligne à ligne des masses débitrices et des masses créditrices des comptes ouverts dans les comptabilités respectives du compte principal et des comptes sectoriels.

4. PRÉSENTATION ANNUELLE DES COMPTES AGRÉGÉS

Enfin, la présentation des comptes agrégés doit figurer au compte financier unique de l'exercice concerné.

Les comptes agrégés comprennent au moins :

- le bilan agrégé ;
- le compte de résultat agrégé ;
- l'annexe aux comptes agrégés.

Ils peuvent également inclure un tableau de financement ou/et un tableau des flux de trésorerie.

5. APPROBATION DES COMPTES AGRÉGÉS ET AFFECTATION DU RÉSULTAT

5.1. APPROBATION DES COMPTES AGRÉGÉS

Les comptes agrégés c'est-à-dire le compte de résultat agrégé et le bilan agrégé sont approuvés par le conseil d'administration, à l'instar des comptes annuels de l'établissement dès lors qu'ils font partie intégrante du compte financier de l'exercice.

5.2. L'AFFECTATION DU RÉSULTAT

5.2.1. La décision d'affectation du résultat

L'affectation du résultat relève de la compétence du conseil d'administration qui statue par délibération.

La délibération intervient en début d'exercice suivant :

- *pour les SACD et les services spéciaux*, le conseil d'administration décide, en une seule délibération, d'affecter le *résultat agrégé*, puisque l'incorporation au résultat de l'établissement principal du résultat de ces comptes sectoriels est rendue obligatoire par la présente instruction ;
- *pour les budgets annexes*, le principe qui prévaut est également celui de l'affectation du résultat agrégé ; cependant, une délibération expresse du conseil d'administration peut statuer sur l'affectation de tout ou partie du résultat dégagé par le budget annexe, au sein de ce dernier.

5.2.2. La comptabilisation de l'affectation du résultat

Les comptes de charges et de produits étant virés, en fin d'exercice, à la subdivision intéressée du compte 12-Résultat de l'exercice, les comptes 120 (bénéfice) et 129 (perte) sont eux-mêmes soldés, après décision prise par le conseil d'administration sur l'affectation des résultats.

Dans la comptabilité autonome, l'apurement du compte 12 donne lieu aux écritures suivantes :

- si le résultat est un bénéfice (solde créditeur), le compte 12 est débité par le crédit du compte 181 Compte de liaison, ouvert au nom de l'EPIC ;

- si le résultat est une perte (solde débiteur), le compte 12 est crédité par le débit du compte 181 Compte de liaison, ouvert au nom de l'EPIC.

Concomitamment dans la comptabilité de l'EPIC, s'agissant d'un compte « réfléchi », le compte 181, ouvert au nom du compte sectoriel, est débité ou crédité par le crédit ou le débit du compte 12. Ainsi, le résultat du compte sectoriel est-il incorporé au résultat de l'établissement pour former le résultat de l'ensemble appelé « *résultat agrégé* ».

Remarque : si les comptes sectoriels entrant dans le périmètre de l'agrégation sont assujettis à la TVA, l'incidence fiscale notamment au regard du prorata de déductibilité peut ne pas être neutre et il convient alors d'en tenir compte.

6. ILLUSTRATION PRATIQUE

Exemple :

Un EPIC, créé au 1^{er} janvier de l'exercice N, se dote, en cours d'exercice, d'un service à comptabilité distincte ; les opérations réalisées par le SADC et l'EPIC donnent lieu aux écritures décrites en page suivante.

N.B. : Par mesure de simplification, il est fait abstraction des comptes de tiers et de l'incidence de la fiscalité.

COMPTABILITÉ DE L'EPIC

	741 Subvention Etat	515 Trésor
Réception d'une subvention versée par le ministère de tutelle	3000	3000
	706 Prestations de services	
Facturation d'une prestation de services à un tiers	1400	1400
	764 Revenus des VMP	
Encaissement annuel des revenus des VMP	300	300
	602 Achats stockés. Autres approvisionnements	
Achats de fournitures de bureau	300	300
	641 Rémunérations du personnel	
Rémunérations du personnel	1000	1000
	661 Charges d'intérêts	
Paiement des intérêts des emprunts	500	500
	131 Subvention d'équipement	
Réception d'une subvention d'équipement de la Région	5000	5000
	164 Emprunts auprès des établissements de crédit	
Souscription d'un emprunt	3000	3000
Remboursement des annuités d'emprunt	1650	1650
	SC 1350	
		SD 9250

COMPTABILITÉ DE L'ÉPIC

	2182 Matériel de transport		515 Trésor	
Acquisition d'un véhicule d'occasion	4170		Report 9250	4170
	2183 Matériel informatique			
Acquisition micro-ordinateur	1500			1500
	681 Dot. aux amortiss.		281 Amortiss. des immob.	
Constatation des amortissements du véhicule	834			834
Constatation des amortissements du micro-ordinateur	300			300
	SD 1134			SC 1134
	507 VMP			
Acquisition de VMP	2200			2200
	1391		777	
Reprise de la subvention d'équipement au compte de résultat	1000			1000
			SD 1380	

COMPTABILITÉ DU SACD

	6444444447444444448		185
	602 Fournitures de bureau	151	Opérations de trésorerie interservices
Achat de mobilier	400		400
	681	151	
Constitution d'une provision pour litige	130		130
	705 Études		
Ventes d'études	310		310
	708 Locations diverses	41 Clients	
Locations diverses non recouvrées	170		170
	706		
Ventes de prestations de services	140		140
	2183		
Acquisition matériel informatique	20		20
			SD 30

COMPTABILITÉ DE L'ÉPIC

	6444444447444444448		185
	Classe 5	185	Opérations de trésorerie interservices
	Report 1380		
Écriture simultanée	400		400
	705		
Écriture simultanée	310		310
	706		
Écriture simultanée	140		140
	2183		
Écriture simultanée	20		20
			SD 30
	SD 1410		SC30

Écritures relatives aux prestations internes réciproques :

	COMPTABILITÉ DU SACD		COMPTABILITÉ DE L'ÉPIC	
	6444444447444444448		6444444447444444448	
	2183 Matériel informatique	181 Compte de liaison-EPIC	2183 Matériel informatique	181 Compte de liaison-SACD
Cession par le compte principal	100	100	Écriture simultanée	100
	<hr/>			
Subvention cédée par le compte principal au compte sectoriel	18.748 790	790	Écriture simultanée	790
	<hr/>			
Refacturation du personnel mis à disposition du compte sectoriel	18.621 920	920	Écriture simultanée	920
	<hr/>			
		SC 230		SD 230

Ecritures de fin d'exercice N : détermination du résultat :

Dans la comptabilité du SACD, les comptes de charges et de produits (y compris les comptes 186 et 187) sont virés au compte 12.

602	12 Résultat du SACD
400	400
400	
681	
130	130
130	
18.621	
920	920
920	
705	
310	310
310	
708	
170	170
170	
706	
140	140
140	
18.748	
790	790
790	
	SD 40

Les documents comptables, présentés sous forme simplifiée, apparaissent donc pour chaque entité comme suit :

COMPTE DE RÉSULTAT DE L'EPIC			
Charges d'exploitation (I)		Produits d'exploitation (I)	
Achats 300		Ventes (prestations de services) 1400	
Salaires et traitements 1000		Subvention d'exploitation 3000	
Dotations aux amortissements 1134		Autres produits (c/18.708) 920	
Subvention versée au SACD (c/18.657) 790			
Total I : 3224		Total I : 5320	
Quote-part de résultat sur opérations faites en commun (II)		Quote-part de résultat sur opérations faites en commun (II)	
/		/	
Total II : 0		Total II : 0	
Charges financières (III)		Produits financiers (III)	
Intérêts et charges assimilées 500		de valeurs mobilières 300	
Total III : 500		Total III : 300	
Charges exceptionnelles (IV)		Produits exceptionnels (IV)	
/		Sur opérations en capital 1000	
Total IV : 0		Total IV : 1000	
Total des charges (I+II+III+IV) 3724		Total des produits (I+II+III+IV) 6620	
Solde créditeur = bénéfice 2896			
TOTAL GÉNÉRAL 6620		TOTAL GÉNÉRAL 6620	

COMPTE DE RÉSULTAT DU SACD			
Charges d'exploitation (I)		Produits d'exploitation (I)	
Achats de marchandises (c/602) 400		Ventes (c/705 +c/706) 450	
Compte 18.621 920		Autres produits 170	
Dotations aux provisions 130		Compte c/18.748 790	
Total I : 1450		Total I : 1410	
Quote-part de résultat sur opérations faites en commun (II)		Quote-part de résultat sur opérations faites en commun (II)	
/		/	
Total II : 0		Total II : 0	
Charges financières (III)		Produits financiers (III)	
/		/	
Total III : 0		Total III : 0	
Charges exceptionnelles (IV)		Produits exceptionnels (IV)	
/		/	
Total IV : 0		Total IV : 0	
Total des charges (I+II+III+IV) 1450		Total des produits (I+II+III+IV) 1410	
		Solde débiteur = perte 40	
TOTAL GÉNÉRAL 1450		TOTAL GÉNÉRAL 1450	

BILAN DE L'EPIC		BILAN DU SACD	
ACTIF	PASSIF	ACTIF	PASSIF
Actif immobilisé (I)	Capitaux propres (I)	Actif immobilisé (I)	Capitaux propres (I)
Immobilisations corporelles (4170-834-100) 3236	Compte de liaison - 230	Immobilisations corporelles 120	Compte 181 230
(1500-300) 1200	Résultat de l'exercice 2896	Total I : 120	Résultat de l'exercice - 40
Total I : 4436	Subv. d'investissement (c/131-c/139) 4000		Total I : 190
	Total I : 6666	Actif circulant (II)	Provisions pour risques et charges (II)
Actif circulant (II)	Provisions pour risques et charges (II)	Compte 41 170	Provisions pour risques 130
VMP 2200	/	Compte 185 30	
Disponibilités (5-c/185) 1380	Total II : 0	Total II : 200	Total II : 130
Total II : 3580	Dettes (III)	Charges à répartir sur plusieurs exercices (III) /	Dettes (III) /
	Emprunts et dettes (SC c/164-SD c/164) 1350		Total III : 0
Charges à répartir sur plusieurs exercices (III) /	Total III : 1350	TOTAL GÉNÉRAL 320	TOTAL GÉNÉRAL 320
TOTAL GÉNÉRAL 8016	TOTAL GÉNÉRAL 8016		

- ◆ 1ère étape : recensement des opérations internes réciproques à éliminer pour la présentation des comptes agrégés :

- ETAT DE CONCORDANCE DU COMPTE 181 :

RUBRIQUES	NUMÉRO DE COMPTE	COMPTE PRINCIPAL (en milliers d'€)	COMPTE SECTORIEL (en milliers d'€)
1^{ÈRE} SECTION : COMPTE DE RÉSULTAT-PRODUITS			
Cession d'une subvention par le compte principal	Dt 181 Ct 18.748		790
Facturation du personnel mis à disposition au compte sectoriel	Dt 181 Ct 18.708	920	
1^{ÈRE} SECTION : COMPTE DE RÉSULTAT-CHARGES			
Cession d'une subvention au compte sectoriel	Dt 18.657 Ct 181	790	
Facturation du personnel mis à disposition par le compte principal	Dt 18.621 Ct 181		920
TOTAL ÉQUILIBRE 1^{ÈRE} SECTION (A = B)		A = 1710	B = 1710
SOLDE DU COMPTE 181 DU COMPTE SECTORIEL			SC 130
SOLDE DU COMPTE 181 DU COMPTE PRINCIPAL		SD 130	
2^{ÈME} SECTION : TABLEAU DE FINANCEMENT -RECETTES			
Cession d'une immobilisation au compte sectoriel	Dt 2183 Ct 181		100
2^{ÈME} SECTION : TABLEAU DE FINANCEMENT -DÉPENSES			
Cession de l'immobilisation par le compte principal	Dt 181 Ct 2183	100	
TOTAL ÉQUILIBRE 2^{ÈME} SECTION (C = D)		C = 100	D = 100
SOLDE DU COMPTE 181 DU COMPTE SECTORIEL			SC 100
SOLDE DU COMPTE 181 DU COMPTE PRINCIPAL		SD 100	

- ÉTAT DE CONCORDANCE DU COMPTE 185 :

RUBRIQUES	NUMÉRO DE COMPTE	COMPTE PRINCIPAL (en milliers d'€)	COMPTE SECTORIEL (en milliers d'€)
1^{ÈRE} SECTION : COMPTE DE RÉSULTAT-PRODUITS			
Ventes d'études	Dt 185 Ct 705		310
	Dt 5 Ct 185	310	
Ventes de prestations de services	Dt 185 Ct 140		140
	Dt 5 Ct 185	140	
1^{ÈRE} SECTION : COMPTE DE RÉSULTAT-CHARGES			
Achat de fournitures de bureau	Dt 602 Ct 185		400
	Dt 185 Ct 5	400	
TOTAL ÉQUILIBRE 1^{ÈRE} SECTION (A = B)		A = 850	B = 850
SOLDE DU COMPTE 185 DU COMPTE SECTORIEL			SD 50
SOLDE DU COMPTE 185 DU COMPTE PRINCIPAL		SC 50	
2^{ÈME} SECTION : TABLEAU DE FINANCEMENT -RECETTES			
/		/	/
2^{ÈME} SECTION : TABLEAU DE FINANCEMENT -DÉPENSES			
Acquisition matériel informatique	Dt 2183 Ct 185		20
	Dt 185 Ct 5	20	
TOTAL ÉQUILIBRE 2^{ÈME} SECTION (C = D)		C = 20	D = 20
SOLDE DU COMPTE 185 DU COMPTE SECTORIEL			SC 20
SOLDE DU COMPTE 185 DU COMPTE PRINCIPAL		SD 20	

Les états ci-dessus montrent :

- d'une part, que lors de l'agrégation des comptes, les subdivisions du compte 18 agrégé présentent un solde nul : en effet, le solde du compte 181 du compte principal est du même montant mais en sens inverse que le solde du compte 181 du compte sectoriel ; le solde du compte 186 du compte principal est de même montant mais en sens inverse que le solde du compte 187 du compte sectoriel ; le solde du compte 187 du compte principal est de même montant mais en sens inverse que le solde du compte 186 du compte sectoriel.
- d'autre part, la nature des opérations à éliminer, en produits, en charges et au bilan (figurent en contrepartie des subdivisions du compte 18).

- ◆ 2^{ème} étape : cumul des masses débitrices et des masses créditrices et présentation des documents de synthèse agrégés :

① compte de résultat agrégé

COMPTE DE RÉSULTAT AGRÉGÉ			
Charges d'exploitation (I)		Produits d'exploitation (I)	
Achats	700	Ventes (310+1400+140+170)	2020
Traitements et salaires	1000	Subvention d'exploitation	3000
Dotations aux amortissements	1264		
	<i>Total I : 2964</i>		<i>Total I : 5020</i>
Charges financières (II)		Produits financiers (II)	
Intérêts et charges assimilées	500	Revenus des VMP	300
	<i>Total II : 500</i>		<i>Total II : 300</i>
Charges exceptionnelles (III)		Produits exceptionnels (III)	
	<i>Total III : 0</i>	Sur opération en capital	1000
			<i>Total III : 1000</i>
Total des charges (I+II+III)	3464	Total des produits (I+II+III)	6320
<i>Solde créditeur = bénéfice</i>	2856		
TOTAL GÉNÉRAL	6320	TOTAL GÉNÉRAL	6320

Le compte de résultat agrégé appelle les commentaires suivants :

Les comptes ouverts dans le compte sectoriel mais non mouvementés dans le compte principal figurent au compte de résultat agrégé et inversement.

Le compte de résultat agrégé intègre le résultat (en l'espèce, déficitaire) du compte sectoriel.

Les soldes débiteurs et créditeurs des comptes 18 se neutralisant, les masses débitrices et créditrices du compte de résultat agrégé ne sont pas majorées des montants portés au titre des opérations internes réciproques.

② bilan agrégé

BILAN AGRÉGÉ			
ACTIF		PASSIF	
Actif immobilisé (I)		Capitaux propres (I)	
Immobilisations corporelles	4556	Résultat agrégé de l'exercice	2856
		Subvention d'investissement	4000
	<i>Total I : 4556</i>		<i>Total I : 6856</i>
Actif circulant (II)		Provisions pour risques et charges (II)	
Créances d'exploitation	170	Provision pour risques	130
VMP	2200		
Disponibilités	1410		
	<i>Total II : 3780</i>		<i>Total II : 130</i>
Charges à répartir sur plusieurs exercices (III)		Dettes (III)	
		Emprunts auprès des établissements de crédit	1350
			<i>Total III : 1350</i>
TOTAL GÉNÉRAL (I+II+III)	8336	TOTAL GÉNÉRAL (I+II+III)	8336

- ♦ 3^{ème} étape : exercice N+1 : reprise des balances d'entrée du SACD puis incorporation du résultat du SACD au compte principal :

	129 Résultat de l'exercice.Perte	181	151	2183
<i>Balance d'entrée</i>	40	230	130	120
			185	41
			30	170
COMPTABILITÉ DE L'EPIC 64444444744444448				
			181	120
Incorporation du résultat dans le compte principal (écritures concomitantes)	40	40	B.E.230 40	B.E 2896 40
{ Soldé		SC 190	SD 190	SC 2856

CHAPITRE 8

LA CONSOLIDATION DES COMPTES

La rénovation du plan comptable général 1999 ne s'est pas accompagnée de la reprise des dispositions antérieures sur la consolidation des comptes (Méthodologie relative aux comptes consolidés 1982), marquant ainsi *l'autonomie des comptes consolidés* par rapport aux comptes sociaux.

En droit européen, la VIIème directive du 13 juin 1983 constitue le texte de référence en matière de comptes consolidés.

Par la suite, le normalisateur français a intégré les dispositions de cette directive dans la loi n°85-11 du 3 janvier 1985¹ qui a introduit dans la loi sur les sociétés commerciales² l'obligation d'établissement et de publication des comptes consolidés. L'ensemble de ces dispositions a été codifié dans le nouveau code de commerce.

Ainsi, l'obligation s'applique-t-elle aux sociétés commerciales par leur forme (S.A., S.A.R.L., E.U.R.L., S.N.C., ...).

Par ailleurs, des textes spécifiques ont prévu l'obligation de consolider les comptes pour des catégories d'entreprises telles que les établissements de crédit (loi bancaire du 24 janvier 1984), les établissements publics ayant une activité à caractère industriel et commercial (loi n°84-148 du 1^{er} mars 1984 relative à la prévention et au règlement amiable des difficultés des entreprises et loi du 3 janvier 1985 susvisée).

Toutefois, cette obligation légale n'a qu'une *portée relative* pour certains EPIC puisque sont exemptés de cette obligation *les établissements publics de l'Etat à caractère industriel et commercial qui sont soumis aux règles de la comptabilité publique* (Art. 13 de la loi du 3 janvier 1985 et Art. 30 de la loi du 1^{er} mars 1984).

A l'inverse, les établissements publics de l'Etat qui ont une activité industrielle et commerciale mais *non soumis aux règles de la comptabilité publique* ont l'obligation d'établir et de publier les comptes consolidés dès lors qu'ils satisfont à deux des trois critères mentionnés à l'article L123-16 du code de commerce, à savoir le total de leur bilan, le montant net de leur chiffre d'affaires ou le nombre moyen de salariés permanents employés au cours de l'exercice.

De nouvelles règles de consolidation issues d'un avis du conseil national de la comptabilité du 17 décembre 1998 ont été adoptées par le comité de réglementation comptable (CRC), instance dotée d'un pouvoir réglementaire³, puis homologuées par l'arrêté interministériel du 22 juin 1999 pour être appliquées à compter de 2001.

Ainsi, les nouvelles dispositions sur les comptes consolidés, adossées sur les référentiels internationaux, sont-elles des dispositions réglementaires et donc obligatoires pour les sociétés commerciales entrant dans le champ de la consolidation.

S'agissant des EPIC soumis aux règles de la comptabilité publique, lors des débats survenus à l'occasion de l'examen du présent plan comptable rénové, le CNC, réuni en section puis en assemblée plénière, a recommandé l'application de ces règles par les EPIC détenteurs de participations financières.

¹ Relative aux comptes consolidés de certaines sociétés commerciales et entreprises publiques

² Loi n°66-537 du 24 juillet 1966

³ Règlement n°99-02 du 29 avril 1999 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques

S'il n'existe pas de dispositions légales ou réglementaires qui régissent explicitement pour un EPIC les conditions de création d'une filiale ou de prise de participations financières, le texte institutif de l'établissement peut néanmoins l'autoriser à créer une filiale ou à prendre des participations dans le capital de personnes morales de droit privé.

L'EPIC relève alors du droit commun (code de commerce) s'agissant de la prise et de la cession de participations.

Si les règles relatives à la consolidation sont dépourvues de caractère obligatoire pour les EPIC soumis aux règles de la comptabilité publique, rien n'interdit aux établissements concernés de s'en prévaloir et d'établir spontanément des comptes consolidés ; *au contraire, la présentation des documents de synthèse consolidés recommandée par le CNC représente, au profit de l'entité consolidante, une plus-value significative en développant l'information financière du « groupe ».*

A cet égard, pour l'établissement consolidant, le règlement financier pourra être enrichi d'une disposition visant le code de commerce, son décret d'application ainsi que le règlement CRC, et en vertu de laquelle l'organisme opte pour l'établissement des comptes consolidés.

C'est pourquoi, dans une optique pédagogique, le présent chapitre vise à présenter les prescriptions édictées par le règlement CRC en matière de consolidation ; par ailleurs, il invite les EPIC à établir, le cas échéant, pour les motifs exposés ci-après, des comptes consolidés nonobstant leur exemption du champ de la consolidation.

En outre, les développements qui suivent, non exhaustifs sur la technique de consolidation, ne prétendent pas se substituer au règlement CRC qui demeure le référentiel comptable en la matière ; simplement, ils visent à apporter des éclairages sur les adaptations particulières issues des règles de la comptabilité publique (exemple : absence d'obligation de nommer un commissaire aux comptes pour certifier les comptes consolidés, responsabilité de la sincérité des informations contenues dans les documents consolidés, délai d'établissement des comptes).

Enfin, le succès des travaux de consolidation dépend d'une collaboration étroite entre l'agent comptable et l'ordonnateur, le premier détenteur de l'information nécessaire aux travaux de consolidation, le second investi d'une mission d'établissement des documents de synthèse consolidés (de concert avec les services financiers de l'établissement).

Les développements seront articulés en six points suivants : les objectifs, le périmètre de la consolidation, les différentes méthodes de consolidation, les retraitements, l'élimination des opérations réciproques, enfin les documents de synthèse.

1. DÉFINITION ET DESCRIPTION DES OBJECTIFS DE LA CONSOLIDATION

1.1. DÉFINITION

La consolidation vise à présenter les comptes d'un ensemble de personnes morales appelé groupe, comme si ces dernières ne constituaient qu'*une seule entité*.

Technique comptable à part entière, la consolidation consiste d'une manière générale à éliminer à l'actif du bilan de l'EPIC consolidant les titres de participation afin de leur substituer la part des capitaux propres (le cas échéant, retraités et y compris le résultat de l'exercice) de l'entreprise émettrice des titres.

En droit des sociétés, le groupe s'entend des entreprises (généralement des sociétés) juridiquement liées par la détention de titres de participation. Ces liens conduisent à distinguer d'une part une entité principale, appelée société-mère, qui détient directement ou indirectement des participations dans d'autres entités, d'autre part l'entreprise consolidée, entreprise sous contrôle ou sous influence notable.

Par extension et pour l'exposé de la méthodologie, l'ensemble EPIC et entreprise consolidée sera dénommé « groupe ».

1.2. LES OBJECTIFS DE LA CONSOLIDATION

La consolidation doit être considérée comme un *instrument d'information financière significatif* pour le groupe. Elle permet une information d'ensemble, et, en particulier, sur la composition des actifs du groupe ou sur ses résultats : directeur d'établissement, administrateurs, contrôleur d'Etat, tutelles, etc....

En outre, la consolidation permet de renforcer la signification économique du patrimoine en lui donnant *une image fidèle*.

Elle prend encore toute sa signification dès lors qu'elle est prise comme un élément à part entière de la *gestion du groupe*. A ce titre, l'apport de la consolidation dans la gestion est triple :

- élaboration de documents financiers homogènes établis sur des bases normalisées, fournissant ainsi un référentiel commun dont les dirigeants peuvent se prévaloir ;
- production d'analyses et d'études particulières issues des travaux de consolidation, tels que la situation financière du groupe, l'évolution du chiffres d'affaires, ... ;
- amélioration des décisions des gestionnaires : achat complémentaire ou cession de titres, ...

2. LE PÉRIMÈTRE DE CONSOLIDATION

L'article L233-16 du code de commerce dispose que « *les sociétés commerciales établissent et publient chaque année à la diligence du conseil d'administration, du directoire, du ou des gérants, selon le cas, des comptes consolidés ainsi qu'un rapport sur la gestion du groupe, dès lors qu'elles contrôlent de manière exclusive ou conjointe une ou plusieurs autres entreprises ou qu'elles exercent une influence notable sur celles-ci, dans les conditions ci-après définies* ».

En outre, le règlement CRC prévoit qu'une entreprise est comprise dans le périmètre de consolidation dès lors que sa consolidation présente « *un caractère significatif par rapport aux comptes consolidés de l'ensemble des entreprises incluses dans le périmètre de consolidation* ».

2.1. LE CONTRÔLE EXCLUSIF

Le règlement CRC définit le contrôle exclusif comme le pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle d'une entreprise afin de tirer avantage de ses activités. Ce type de contrôle résulte :

- soit de la détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote ;
- soit de la désignation pendant deux exercices successifs de la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance d'une autre entreprise ;
- soit du droit d'exercer une influence dominante.

2.2. LE CONTRÔLE CONJOINT

Il suppose l'existence des deux éléments suivants :

- un nombre limité d'associés ou d'actionnaires partageant le contrôle étant précisé qu'aucun associé ou actionnaire n'est susceptible à lui seul de pouvoir exercer un contrôle exclusif en imposant ses décisions aux autres ;
- un accord contractuel qui fixe les modalités d'exercice du contrôle.

2.3. L'INFLUENCE NOTABLE

C'est le pouvoir de participer aux politiques financière et opérationnelle d'une entreprise sans en détenir le contrôle. L'influence notable est présumée lorsque l'établissement consolidant dispose d'au moins 20% des droits de vote de cette entreprise.

Exemple : représentation dans les organes de direction ou de surveillance, participation aux décisions stratégiques.

2.4. PRÉSENTATION SCHEMATIQUE

Le périmètre de consolidation est donc essentiellement déterminée à partir des pourcentages de contrôle et peut être schématisé comme suit :

TYPE DE CONTRÔLE	DÉFINITION LÉGALE	POURCENTAGE DE CONTRÔLE	MÉTHODE DE CONSOLIDATION
CONTRÔLE EXCLUSIF	Détention de la majorité des droits de vote dans une entreprise ou Désignation de la majorité des membres des organes de direction ou Droit d'exercer une influence dominante en vertu d'un contrat	> 50% des droits de vote Désignation présumée si > 40% des droits de vote	INTÉGRATION GLOBALE
CONTRÔLE CONJOINT	Nombre limité de partenaires et Accord contractuel		INTÉGRATION PROPORTIONNELLE
INFLUENCE NOTABLE	Participer aux politiques financière et opérationnelle sans en détenir le contrôle	≥ 20% des droits de vote	MISE EN ÉQUIVALENCE

2.5. EXCLUSION DU PÉRIMÈTRE DE CONSOLIDATION

L'exclusion du périmètre de consolidation des entreprises est admis lorsque les titres sont détenus uniquement en vue de leur cession ultérieure.

En outre, il est possible pour l'établissement public consolidant d'exclure du périmètre une entreprise dont la consolidation ne présenterait pas un caractère significatif par rapport aux comptes consolidés de l'ensemble du groupe.

Quoi qu'il en soit, l'annexe doit indiquer les critères retenus par le groupe pour définir son périmètre de consolidation.

Remarque : les règles de consolidation ne s'appliquent qu'aux sociétés unies à l'EPIC par des liens de participation au sens du règlement CRC. En conséquence, un EPIC lié à un GIE par des relations économiques autres que des relations d'actionnaire se situera hors du champ d'application des règles de la consolidation.

3. LES MÉTHODES DE CONSOLIDATION

La méthode de consolidation résulte du type de contrôle (voir tableau ci-dessus) ; ainsi :

- les entreprises sous contrôle exclusif sont consolidées par intégration globale ;
- les entreprises sous contrôle conjoint sont consolidées par intégration proportionnelle ;

- les entreprises sous influence notable sont consolidées par mise en équivalence.

3.1. L'INTÉGRATION GLOBALE

3.1.1. Principe

Elle consiste à :

- intégrer dans les comptes de l'EPIC consolidant les éléments des comptes des entreprises consolidées, après retraitements éventuels ;
- éliminer les opérations réciproques entre EPIC et entreprise consolidée ;
- répartir les capitaux propres et le résultat entre les intérêts de l'établissement consolidant et les intérêts des autres actionnaires dits « intérêts minoritaires ».

3.1.2. Modalités pratiques

Le bilan consolidé reprend les éléments du patrimoine de l'entité consolidante, à l'exception des titres des sociétés consolidées à la valeur comptable desquels est substitué l'ensemble des éléments actifs et passifs constitutifs des capitaux propres de ces sociétés selon les règles de consolidation. De même, le compte de résultat consolidé reprend les éléments constitutifs du résultat de l'EPIC consolidant ainsi que les éléments constitutifs du résultat des sociétés consolidées.

En d'autres termes, les actifs et les passifs, ainsi que les charges et les produits de la société consolidée, sont intégrés à ceux de l'EPIC consolidant.

En outre, les titres de participation détenus par l'EPIC sont remplacés par les actifs et passifs de la société consolidée. Ainsi, le bilan consolidé fait-il apparaître deux rubriques spécifiques :

- *les réserves consolidées* (y compris le résultat consolidé) : elles représentent la quote-part des intérêts de l'EPIC consolidant dans les réserves accumulées depuis la création ou l'acquisition de la filiale ;
- *les intérêts minoritaires* : ce poste de passif correspond à la quote-part des droits des actionnaires autres que l'EPIC dans les capitaux propres. Ils sont subdivisés en intérêts minoritaires sur capital et réserve et intérêts minoritaires sur résultat. La différence constatée entre la quote-part du capital et des réserves de l'entreprise consolidée revenant à l'EPIC consolidant et la valeur comptable des titres détenus par ce dernier représente une « différence de consolidation » à inscrire dans les capitaux propres, plus précisément en réserves consolidées du bilan consolidé.

Exemple :

Un EPIC E détient 80% du capital d'une filiale F qu'il a créée.

Les bilans et comptes de résultat respectifs de l'EPIC E et de sa filiale F se présentent comme suit (en milliers d'€):

① *Les bilans :*

BILAN DE E			
ACTIF		PASSIF	
Actif immobilisé (I)		Capitaux propres (I)	
Immobilisations corporelles	7000	Dotation	4000
<i>Titres de participations</i>	800	Réserves	3000
		Résultat de l'exercice	2200
Actif circulant (II)	5000	Dettes (III)	3600
Total général (I+II)	12800	Total général (I+III)	12800

BILAN DE F			
ACTIF		PASSIF	
Actif immobilisé (I)		Capitaux propres (I)	
Immobilisations corporelles	600	<i>Capital</i>	1000
		<i>Réserves</i>	100
		<i>Résultat de l'exercice</i>	200
Actif circulant (II)	1300	Dettes (III)	600
Total général (I+II)	1900	Total général (I+III)	1900

② *Les comptes de résultat :*

COMPTE DE RÉSULTAT DE E			
Charges d'exploitation (I)		Produits d'exploitation (I)	
Achats de marchandises	2000	Prestations de services	2500
Salaires et traitements	4500	Ventes de marchandises	4500
Charges financières (II)		Produits financiers (II)	
Intérêts et charges assimilées	500	Revenus des VMP	2200
Total des charges (I+II)	7000	Total des produits (I+II)	9200
Solde créditeur = bénéfice	2200		
Total général	9200	Total général	9200

COMPTE DE RÉSULTAT DE F			
Charges d'exploitation (I)		Produits d'exploitation (I)	
Achats de marchandises	400	Prestations de services	550
Salaires et traitements	700	Ventes de marchandises	800
Charges financières (II)		Produits financiers (II)	
Intérêts et charges assimilées	150	Revenus des VMP	100
Total des charges (I+II)	1250	Total des produits (I+II)	1450
Solde créditeur = bénéfice	200		
Total général	1450	Total général	1450

◆ *1^{ère} étape : les écritures de cumul*

Les rubriques suivantes seront additionnées dans les écritures de l'EPIC consolidant en vue de fournir le bilan et le compte de résultat consolidés.

Actifs F	+ 1900	Capital F	+ 1000
Charges F	+ 1450	Réserves F	+ 100
Résultat F	+ 200	Résultat F	+ 200
		Passifs divers	+ 600
		Produits	+ 1450

◆ *2^{ème} étape : les écritures d'élimination des titres de participation et des capitaux propres de F*

Elles consistent à effectuer le partage des capitaux propres de l'entreprise consolidée F entre intérêts de l'EPIC et intérêts minoritaires.

Ces travaux constituent un préalable nécessaire pour renseigner le bilan consolidé (notamment le passif).

CAPITAUX PROPRES DE F		PART DU GROUPE = 80%	INTÉRÊTS MINORITAIRES = 20%
Capital	1000	Valeur des titres F détenus par l'EPIC = 800	- sur capital (1000 × 20%) = 200
Réserves	100	Réserves consolidées : (100 × 80%) = 80 ¹ (Part de E dans les réserves de F)	- sur réserves (100 × 20%) = 20
Total	1100	Total 880	Total 220
Résultat	200	Résultat (200 × 80%) = 160 (Part de E dans le résultat de F)	- sur résultat (200 × 20%) = 40

◆ *3^{ème} étape : présentation des documents de synthèse consolidés*

L'exercice consiste à procéder à l'addition, ligne par ligne, des deux bilans :

- en éliminant à l'actif les titres de participation détenus ;
- en renseignant au passif les rubriques nouvelles des capitaux propres et des intérêts minoritaires.

① *bilan consolidé :*

ACTIF		PASSIF	
Actif immobilisé		Capitaux propres (part du groupe)	
Immobilisations corporelles	(7000 + 600) = 7600	Dotation	4000
		Réserves consolidées	(3000 + 80) = 3080
		Résultat consolidé	(2200 + 160) = 2360
		Intérêts minoritaires	
		Sur capital et réserves	220
Actif circulant		Sur résultat	40
Autres actifs (5000 + 1300)	6300	Dettes	(3600 + 600) = 4200
Total de l'actif	13900	Total du passif	13900

¹ Cette somme représente une différence de consolidation à porter dans les capitaux propres (réserves consolidées) du bilan consolidé.

② *compte de résultat consolidé :*

CHARGES		PRODUITS	
Charges d'exploitation	6500 + 1100 = 7600	Produits d'exploitation	7000 + 1350 = 8350
Charges financières	500 + 150 = 650	Produits financiers	2200 + 100 = 2300
Résultat :			
- part des actionnaires minoritaires	80		
- part de l'EPIC	2200 + 120 = 2320		
	10650		10650

3.2. L'INTÉGRATION PROPORTIONNELLE

3.2.1. Principe

Elle consiste à :

- intégrer dans les comptes de l'EPIC consolidant une partie seulement des éléments d'actifs de l'entreprise consolidée (proportion), représentative des intérêts de l'EPIC dans les éléments du bilan et du résultat de l'entreprise consolidée ;
- éliminer les opérations réciproques.

A l'inverse de l'intégration globale, la méthode de l'intégration proportionnelle ne fait pas ressortir les intérêts minoritaires.

3.2.2. Modalités pratiques

Dans l'intégration proportionnelle est substituée à la valeur comptable des titres des sociétés consolidées, la fraction représentative des intérêts de l'EPIC détenteur dans les éléments actifs et passifs constitutifs des capitaux propres de ces sociétés d'après les règles de consolidation.

Le bilan consolidé n'inclut que la quote-part des éléments du patrimoine revenant à l'EPIC détenteur des titres ; c'est pourquoi, il n'y a pas d'intérêts minoritaires.

Le compte de résultat consolidé reprend les éléments constitutifs du résultat de l'EPIC consolidant ainsi que la fraction du résultat de la société consolidée, représentative des intérêts de l'EPIC détenteur.

En d'autres termes, la fraction des actifs et des passifs ainsi que des charges et des produits, représentative des droits de l'EPIC dans les capitaux propres, sont additionnés ligne à ligne avec ceux de l'EPIC consolidant.

Ensuite, les titres de participation détenus par l'EPIC sont remplacés par la quote-part de capitaux propres qui fait ressortir des réserves consolidées.

Exemple :

Un EPIC E détient 40% des titres de participation de la société F.

Les bilans et comptes de résultat respectifs de l'EPIC et de l'entreprise F se présentent comme suit :

① *Les bilans :*

BILAN DE E			
ACTIF		PASSIF	
Actif immobilisé (I)		Capitaux propres (I)	
Immobilisations corporelles	7000	Dotation	4000
<i>Titres de participations</i>	400	Réserves	3000
		Résultat de l'exercice	2200
Actif circulant (II)	5000	Dettes (III)	3200
Total général (I+II)	12400	Total général (I+III)	12400

BILAN DE F			
ACTIF		PASSIF	
Actif immobilisé (I)		Capitaux propres (I)	
Immobilisations corporelles	600	<i>Capital</i>	1000
		<i>Réserves</i>	100
		<i>Résultat de l'exercice</i>	200
Actif circulant (II)	1300	Dettes (III)	600
Total général (I+II)	1900	Total général (I+III)	1900

② *Les comptes de résultat :*

COMPTE DE RÉSULTAT DE E			
Charges d'exploitation (I)		Produits d'exploitation (I)	
Achats de marchandises	2000	Prestations de services	2500
Salaires et traitements	4500	Ventes de marchandises	4500
Charges financières (II)		Produits financiers (II)	
Intérêts et charges assimilées	500	Revenus des VMP	2200
Total des charges (I+II)	7000	Total des produits (I+II)	9200
Solde créditeur = bénéfice	2200		
Total général	9200	Total général	9200

COMPTE DE RÉSULTAT DE F			
Charges d'exploitation (I)		Produits d'exploitation (I)	
Achats de marchandises	400	Prestations de services	550
Salaires et traitements	700	Ventes de marchandises	800
Charges financières (II)		Produits financiers (II)	
Intérêts et charges assimilées	150	Revenus des VMP	100
Total des charges (I+II)	1250	Total des produits (I+II)	1450
Solde créditeur = bénéfice	200		
Total général	1450	Total général	1450

◆ *1^{ère} étape : écritures de cumul des comptes*

Les postes du bilan et du compte de résultat sont ajoutés aux postes correspondants de l'EPIC à hauteur de 40% comme suit :

Actif	1900 × 40% = 760	
Capital F		+ (1000 × 40%) = 400
Réserves F		+ (100 × 40%) = 40
Résultat F		+ (200 × 40%) = 80
Passifs divers		+ (600 × 40%) = 240
Charges	2800	
Résultat F	200 × 40% = 80	
Produits		1450 × 40% = 580

◆ 2^{ème} étape : écritures d'élimination des titres de participation et des capitaux propres

Capital	400	
Réserves	40	
Résultat	80	
Titres de participation		400
Réserves consolidées		$(100 \times 40\%) = 40$
Résultat groupe		$(200 \times 40\%) = 80$

◆ 3^{ème} étape : présentation des documents de synthèse consolidés

① bilan consolidé :

ACTIF		PASSIF	
Actif immobilisé		Capitaux propres (part du groupe)	
Immobilisations corporelles	$(7000 + 240) = 7240$	Dotation	4000
		Réserves consolidées	$(3000 + 40) = 3040$
		Résultat consolidé	$(2200 + 80) = 2280$
		Intérêts minoritaires	/
		Sur capital et réserves	/
Actif circulant		Sur résultat	/
Autres actifs	$5000 + (1300 \times 40\%) = 5520$	Dettes	$3200 + (600 \times 40\%) = 3440$
Total de l'actif	12760	Total du passif	12760

② compte de résultat consolidé :

CHARGES		PRODUITS	
Charges d'exploitation	$6500 + (1100 \times 40\%) = 6940$	Produits d'exploitation	$7000 + (1350 \times 40\%) = 7540$
Charges financières	$500 + (150 \times 40\%) = 560$	Produits financiers	$2200 + (100 \times 40\%) = 2240$
Résultat :	<u>2280</u>		
	9780		9780

3.3. LA MISE EN ÉQUIVALENCE

3.3.1. Principe

La mise en équivalence est davantage une méthode de réévaluation des titres de participation qu'une vraie méthode de consolidation.

La mise en équivalence s'applique dans les comptes consolidés aux titres de société sur lesquelles l'EPIC n'exerce qu'une influence notable.

3.3.2. Modalités pratiques

Dans la mise en équivalence est substituée à la valeur comptable des titres des sociétés consolidées la part des capitaux propres de ces sociétés selon les règles de consolidation.

Le compte de résultat consolidé reprend les éléments constitutifs du résultat de l'EPIC consolidant ainsi que la fraction du résultat des sociétés consolidées par mise en équivalence, représentative soit des intérêts directs ou indirects de l'EPIC consolidant, soit des intérêts de l'EPIC détenteur.

En d'autres termes, la mise en équivalence aboutit à revaloriser les titres à hauteur de la quote-part de capitaux propres que représentent ces titres.

Ainsi valorisés, ces titres viennent à l'actif du bilan consolidé dans le poste « Titres mis en équivalence ».

La part de l'EPIC consolidant dans le résultat de la société consolidée apparaît en clair dans le compte de résultat consolidé, sous la rubrique « Quote-part dans les résultats des entreprises mises en équivalence ».

Exemple :

L'EPIC détient 40% des titres de participation de la société F (Il n'exerce donc qu'une influence notable) ; un deuxième actionnaire détient 45% des droits de vote de F. Les comptes de résultat et les bilans sont inchangés par rapport à l'exemple précédent.

◆ *1^{ère} étape : écritures de mise en équivalence des titres F*

Titres des sociétés mises en équivalence		$(1000 + 100 + 200) \times 40\% = 520$	
	Titres de participation F		400
	Réserves consolidées		$100 \times 40\% = 40$
	Résultat groupe		$200 \times 40\% = 80$

◆ *2^{ème} étape : présentation des documents de synthèse consolidés*

La mise en équivalence permet de substituer à la valeur des titres de participation F, soit 400, les éléments suivants :

- à l'actif :	la valeur des titres mis en équivalence	520
- au passif :	les réserves consolidées	40
	la quote-part de résultat de F	<u>80</u>
		120

soit une différence de 400.

① *bilan consolidé :*

ACTIF		PASSIF	
Actif immobilisé		Capitaux propres (part du groupe)	
Immobilisations corporelles	7000	Dotation	4000
		Réserves consolidées	$(3000 + 40) = 3040$
		Résultat consolidé	$(2200 + 80) = 2280$
Actif circulant	5000	Dettes	3200
Titres mis en équivalence	<u>520</u>		
Total de l'actif	12520	Total du passif	12520

② *compte de résultat consolidé* :

Le compte de résultat de l'entreprise consolidée n'est pas intégré à celui de l'établissement. L'exercice consiste à enrichir le compte de résultat de l'EPIC de la quote-part de l'EPIC dans le résultat de l'entreprise consolidée.

CHARGES		PRODUITS	
Charges d'exploitation	6500	Produits d'exploitation	7000
Charges financières	500	Produits financiers	2200
Résultat :	2280	Quote-part de résultat des sociétés mises en équivalence	80
	9280		9280

4. LES RETRAITEMENTS : MÉTHODES D'ÉVALUATION ET DE PRÉSENTATION

4.1. DÉFINITION ET OBJET

Il se peut que les entreprises consolidées n'appliquent pas les mêmes règles d'évaluation (notamment pour des raisons fiscales) que celles retenues par le groupe. Dans ce cas, il convient dans le cadre des travaux de consolidation, d'apporter aux comptes individuels des entreprises consolidées des retraitements, dans un souci d'homogénéisation¹.

Exemple : retraitement des amortissements, des provisions, retraitement des impôts sur les bénéfices.

A cet effet, l'article L233-22 du code de commerce dispose que « (...) *les comptes consolidés sont établis selon les principes comptables et les règles d'évaluation du présent code compte tenu des aménagements indispensables résultant des caractéristiques propres aux comptes consolidés par rapport aux comptes annuels.*

Les éléments d'actif et de passif, les éléments de charge et de produit compris dans les comptes consolidés sont évalués selon des méthodes homogènes, sauf si les retraitements nécessaires sont de coût disproportionné et d'incidence négligeable sur le patrimoine, la situation financière et le résultat consolidés ».

4.2. MÉTHODE

En pratique, l'utilisation d'une méthode d'évaluation dans les comptes consolidés différente de celle retenue par l'EPIC influe sur le résultat et les réserves de l'établissement public.

Ainsi se trouvent impactés :

- le compte de résultat de l'entreprise consolidée ;
- le cumul à l'ouverture de l'exercice des charges et des produits comptabilisés au cours des exercices précédents, évalués selon la méthode propre à l'entreprise consolidée.

¹ Cette nécessité d'homogénéisation ne conduit pas obligatoirement à retenir les méthodes d'évaluation de l'EPIC consolidant pour ses propres comptes. Il s'agit de respecter les méthodes définies par le groupe en matière de consolidation.

En conséquence, les retraitements sur les opérations de l'exercice comportent un impact sur le résultat et les retraitements relatifs aux exercices antérieurs ont un impact sur les réserves (résultats accumulés non distribués).

4.2.1. Les retraitements obligatoires

Les retraitements d'homogénéité à caractère obligatoire portent notamment sur les postes suivants :

- Évaluation de l'actif immobilisé : méthode d'amortissement (linéaire ou dégressif), frais d'établissement, de recherche et de développement,...
- Évaluation des stocks et en-cours : méthode du premier entré, premier sorti, méthode du coût unitaire moyen pondéré,...
- Constitution des provisions.

4.2.2. Les méthodes préférentielles

Une méthode préférentielle est considérée comme contribuant à améliorer l'image fidèle.

A l'inverse des retraitements obligatoires, les méthodes préférentielles sont dépourvues de caractère obligatoire.

Elles sont au nombre de cinq :

- provisionnement des coûts des prestations de retraite et des prestations assimilées ;
- comptabilisation des contrats de location-financement chez le preneur et chez le bailleur ;
- étalement des frais d'émission et des primes de remboursement et d'émission des emprunts obligataires sur la durée de vie de l'emprunt ;
- enregistrement au compte de résultat des écarts de conversion des actifs et des passifs monétaires libellés en devises ;
- comptabilisation selon la méthode de l'avancement des opérations partiellement achevées à la clôture de l'exercice.

4.3. UN CAS PARTICULIER : L'ÉLIMINATION DES ÉCRITURES FISCALES

Certaines opérations sont comptabilisées par l'EPIC et ses entreprises consolidées en vue de bénéficier d'avantages fiscaux.

En consolidation, l'impact de ces opérations doit être éliminé. Outre les amortissements et les provisions réglementées, le règlement prévoit également l'inscription en charges de certains frais accessoires engendrés par l'acquisition d'immobilisations et la comptabilisation en résultats de l'impact des changements de méthode.

Exemple :

☞ *Les provisions réglementées :*

Définies par le plan comptable général comme des provisions ne correspondant pas à l'objet normal d'une provision, les provisions réglementées sont constituées en vue de bénéficier d'un avantage fiscal. Elles ne sont pas destinées à couvrir un risque ou une charge probables.

☞ *Les impôts différés :*

Dans les comptes consolidés, lorsqu'il existe, pour une opération déjà réalisée, des décalages dans le temps entre sa prise en compte comptable et son incidence fiscale, la *différence temporaire* qui en résulte doit être constatée par un impôt différé.

Ces différences temporaires donnent lieu soit à des impositions futures - on parle dans ce cas de passif d'impôt différé (exemple : produits financiers courus qui ne sont imposables qu'une fois échus), soit à des déductions futures - on parle alors d'actif d'impôt différé (exemples : certaines dotations aux provisions qui ne sont déductibles que lors de la survenance de la charge ou du risque provisionné).

Ainsi, la passation d'écritures d'impôts différés permet de mettre en concordance dans les comptes du même exercice *l'effet comptable* d'une opération et son *effet fiscal*.

Le règlement CRC définit la différence temporaire comme la différence entre la valeur comptable d'un actif ou d'un passif et sa valeur fiscale.

La méthode de l'impôt différé consiste à rattacher au résultat comptable de l'exercice en cours :

- la charge d'impôt de l'exercice ou/et
- la réduction de charge d'impôt de l'exercice calculée au taux d'imposition de ces opérations, sachant que le taux de l'impôt et les règles fiscales à retenir sont ceux résultant des textes fiscaux en vigueur à la clôture de l'exercice et qui seront applicables lorsque la différence future se réalisera.

Exemple d'impôt différé :

La filiale d'un EPIC constate, pour un bien dont la valeur s'élève à 4200, dans ses comptes sociaux une charge d'amortissement de 2000 en N, 1500 en N+1 ; 700 en N+2. Les règles d'amortissement du groupe prévoient un amortissement linéaire, soit une annuité égale à 1400. Le taux de l'impôt sur les sociétés est de 33 1/3%.

	EXERCICE N		EXERCICE N+1		EXERCICE N+2	
	Montant	Impôt sociétés	Montant	Impôt sociétés	Montant	Impôt sociétés
Effet de l'amortissement sur le résultat comptable	- 2000	+ 666,60	- 1500	+ 499,95	- 700	+ 233,31
Écritures d'homogénéisation et d'impôt différé	+ 600	- 199,98 (a)	+ 100	- 33,33 (a)	- 700	+ 233,31 (b)
Résultat consolidé	- 1400	+ 466,62	- 1400	+ 466,62	- 1400	+ 466,62

(a) Impôt différé passif

(b) Impôt différé actif qui annule l'impôt différé passif N.

4.4. CONVERSION DES COMPTES D'ENTREPRISES ÉTABLISSANT LEURS COMPTES EN MONNAIES ÉTRANGÈRES

La consolidation impose que les comptes soient exprimés en une monnaie unique si toutefois l'entreprise consolidée établit ses comptes en monnaies étrangères (hors zone Euro).

Le règlement CRC préconise deux méthodes pour la conversion des comptes ; ainsi, la conversion des comptes d'une entreprise étrangère de sa monnaie locale en sa monnaie de fonctionnement est faite selon la méthode du cours historique ; la conversion des comptes d'une entreprise étrangère de sa monnaie de fonctionnement à la monnaie de l'établissement consolidant (en € à compter du 1^{er} janvier 2002) est faite selon la méthode du cours de clôture.

La monnaie de fonctionnement peut être définie comme la monnaie dans laquelle sont opérés la majorité des flux financiers.

4.4.1. La méthode du cours historique

Selon cette méthode, la conversion :

- des éléments monétaires (comptes de disponibilités) s'effectue au cours de change à la date de clôture de l'exercice ;

- des éléments non monétaires (immobilisations, amortissements, stocks, capitaux propres, provisions pour risque et charges) s'effectue au cours historique, c'est-à-dire au cours de change à la date de l'entrée des éléments dans l'actif et le passif consolidés ;
- des produits et des charges s'effectue au cours de change en vigueur à la date où ils sont constatés.

4.4.2. La méthode du cours de clôture

Selon cette méthode, la conversion :

- des éléments d'actif et de passif, monétaires ou non monétaires, s'effectue au cours de change en vigueur à la date de clôture de l'exercice ;
- des produits et des charges (dont les dotations aux amortissements et aux provisions) s'effectue au cours moyen de la période.

4.4.3. Comptabilisation des écarts de conversion

L'écart constaté qui résulte de la conversion en monnaie nationale des comptes des entreprises consolidées étrangères (hors zone euro) est traité différemment selon la méthode retenue.

La méthode du cours historique prescrit la comptabilisation des écarts ainsi constatés au compte de résultat consolidé en « *Charges et produits financiers* ».

La méthode du cours de clôture implique que ces écarts soient portés, pour la part revenant à l'établissement consolidant, dans ses capitaux propres au poste « *Écarts de conversion* » et pour la part des tiers au poste « *Intérêts minoritaires* ».

5. LES ÉLIMINATIONS

L'EPIC et l'entreprise consolidée constitutifs du groupe forment, rappelons-le, une entité unique ; dès lors, les comptes consolidés ne doivent traduire que les opérations avec les tiers c'est-à-dire extérieurs au groupe ; en d'autres termes, les opérations internes réciproques, classées en deux grandes catégories, doivent être éliminées ; il s'agit d'une part des opérations entre entreprises consolidées, d'autre part des titres et du partage des actifs et passifs (ce second groupe d'opérations a déjà fait l'objet d'un développement particulier au paragraphe 3 « Les méthodes de consolidation »).

Lors des travaux de consolidation, le cumul des comptes fait apparaître des double emplois qu'il convient d'éliminer.

5.1. L'ÉCART DE PREMIÈRE CONSOLIDATION

Le traitement d'une entrée dans le périmètre résulte de la prise de contrôle d'une entité, notamment par l'achat de titres. L'écart d'acquisition est défini comme la différence entre le coût d'acquisition des titres et l'évaluation totale des actifs et passifs identifiés à la date d'acquisition.

5.1.1. Le coût d'acquisition des titres

Il est égal à la rémunération remise au vendeur majorée de tous les coûts directement imputables à l'acquisition. Ces coûts directs, tels que droits d'enregistrement ou certains honoraires, doivent être déterminés nets de l'économie d'impôt correspondante. Ce coût d'acquisition doit être actualisé, en cas de paiement différé ou étalé, et corrigé des ajustements de prix probables.

5.1.2. Évaluation des actifs et passifs identifiables

Les actifs et passifs identifiables sont des éléments susceptibles d'être évalués séparément dans des conditions permettant un suivi de leur valeur. Ils sont inscrits au bilan consolidé de la manière suivante :

- les biens non destinés à l'exploitation sont évalués à leur valeur de marché (ou à leur valeur nette probable de réalisation) ;
- les biens destinés à l'exploitation sont évalués à leur valeur d'utilité pour l'entreprise consolidante, c'est-à-dire au prix qu'elle aurait accepté de payer si elle avait acquis ces éléments séparément.

Ainsi, à titre d'exemple, les éléments patrimoniaux suivants sont évalués comme suit :

- les immobilisations incorporelles : à la valeur de marché lorsqu'il existe un marché ou à la valeur d'utilité en se référant notamment à la pratique du secteur d'activité concerné ;
- les stocks de produits finis sont valorisés au prix de cession diminué des frais et de la marge relatifs à l'effort de commercialisation restant à réaliser ;
- les engagements relatifs aux avantages à long terme accordés aux salariés doivent être identifiés et comptabilisés, même si l'entreprise consolidante n'applique pas ce principe dans ses comptes consolidés.

5.1.3. Délai

Pour réaliser les analyses et expertises nécessaires en vue de l'évaluation, l'entreprise consolidante dispose d'un délai venant à échéance à la clôture du premier exercice ouvert postérieurement à l'acquisition.

5.1.4. Traitement comptable de l'écart d'acquisition

L'écart d'acquisition positif, inscrit à l'actif, est amorti sur une durée rendant compte des hypothèses retenues et des objectifs fixés lors de l'acquisition.

L'écart d'acquisition négatif est rapporté au résultat sur une durée rendant compte également des hypothèses retenues et des objectifs fixés lors de l'acquisition.

5.1.5. Méthode dérogatoire

Par exception à ce qui précède, une méthode dérogatoire existe. Elle consiste à prendre en compte les actifs et passifs à leur valeur nette comptable, retraités aux normes comptables du groupe, à la date d'acquisition.

L'écart entre le coût d'acquisition des titres et cette valeur nette comptable est imputé sur les comptes de capitaux propres. Cette méthode ne peut s'appliquer que dans les cas correspondant aux acquisitions par émission de titres et réunissant des conditions précises :

- l'acquisition est réalisée en une seule opération qui porte sur au moins 90% du capital de l'entreprise acquise ;
- elle intervient en vertu d'un accord prévoyant l'émission immédiate, ou différée mais à caractère certain pour une période inférieure à cinq ans, d'actions ou parts d'entreprise comprise dans la consolidation ;
- l'accord ne prévoit pas de rémunération aux vendeurs autre que celle visée ci-dessus, supérieure à 10% du montant de l'émission réalisée à l'occasion de l'opération ;
- pendant un délai de deux ans à compter de la date de prise de contrôle, la substance de l'opération ne doit pas être remise en cause par des transactions telles que remboursements de capital ou de réserves, rachats fermes ou optionnels d'actions, distributions de dividendes à caractère exceptionnel.

La valeur d'entrée des actifs et passifs de l'entreprise acquise est égale à la valeur nette comptable, retraitée aux normes comptables du groupe, dans cette entreprise à la date d'acquisition en distinguant valeur brute, amortissements et provisions. L'écart résultant de l'application de la méthode dérogatoire est ajouté ou retranché des capitaux propres consolidés.

L'application de cette méthode dérogatoire doit être mentionnée dans l'annexe.

5.2. OPÉRATIONS N' AFFECTANT PAS LE RÉSULTAT CONSOLIDÉ

Les écritures d'élimination sont propres à chaque méthode de consolidation.

Les éliminations portent sur les éléments suivants :

- comptes de bilan : prêts-emprunts ; subvention versée-subvention reçue ; clients-fournisseurs ; débiteurs-créditeurs ; acquisitions-cessions d'immobilisations ;
- comptes de charges et de produit : achats-ventes ; charges financières-produits financiers ; charges exceptionnelles-produits exceptionnels ;....

Dans l'intégration globale, les créances et les dettes réciproques ainsi que les produits et les charges réciproques sont éliminés en totalité.

A l'inverse, dans l'intégration proportionnelle, ces éléments sont éliminés dans la limite du pourcentage d'intégration de l'entreprise contrôlée conjointement.

Exemple :

Au cours de l'exercice N, la filiale A appartenant au groupe a vendu à la filiale B du même groupe, des marchandises pour 1000.

Les écritures d'élimination sont les suivantes :

Fournisseur A	1000	
Client B		1000
Ventes	1000	
Achats		1000

5.3. OPÉRATIONS AFFECTANT LE RÉSULTAT CONSOLIDÉ

5.3.1. Profits et pertes internes

Les opérations visées ci-dessus sont essentiellement celles qui portent sur :

- les profits ou pertes sur stocks, sachant qu'une perte doit faire l'objet d'une provision ;
- les plus-values et moins-values résultant de cessions internes d'éléments d'actif ;
- les dividendes reçus provenant de sociétés du groupe.

Dans l'intégration globale, l'élimination de ces éléments est pratiquée à 100% avec un partage entre les parts du groupe et les intérêts minoritaires.

Dans l'intégration proportionnelle, l'élimination est pratiquée à due concurrence du pourcentage d'intégration de l'entreprise contrôlée conjointement.

Exemple :

Un EPIC E a encaissé des dividendes à hauteur de 100 000 de la société B qui appartient au même groupe.

L'écriture d'élimination des dividendes consiste à contrepasser l'écriture de distribution des dividendes enregistrée chez B qui a été portée au débit du compte de réserves par le crédit du compte de produits financiers.

L'écriture d'élimination des dividendes est la suivante :

Produits financiers		100 000	
	Réserves consolidées		100 000

5.3.2. Provisions

En consolidation, les dotations aux comptes de provisions pour dépréciation des titres de participation constituées par l'établissement détenteur des titres doivent être éliminées. En effet, elles font double emploi avec les pertes constatées par l'entreprise consolidée.

Dans l'intégration globale comme dans l'intégration proportionnelle, les provisions pour dépréciation des titres de participation sont éliminées en totalité.

Exemple :

L'EPIC E détient 70 % des parts de la filiale A. Les capitaux propres de A sont de 200 000 au 31/12/N. Au bilan de l'EPIC, ces titres figurent pour le montant de 180 000.

Titre	Valeur d'acquisition	Valeur actuelle	Provision
Titres A	180 000	x	

Actif	Exercice N	Exercice N-1	Passif	Exercice N	Exercice N-1
Actif immobilisé			Capitaux propres (part du groupe)		
Écarts d'acquisition			Capital		
Immobilisations incorporelles			Primes		
Immobilisations corporelles			Réserves et résultat consolidés		
Immobilisations financières			Autres		
Titres mis en équivalence					
Actif circulant			Intérêts minoritaires		
Stocks et en-cours			Provisions pour risques et charges		
Clients et comptes rattachés					
Autres créances et comptes de régularisation			Dettes		
Valeurs mobilières de placement			Emprunts et dettes financières		
Disponibilités			Fournisseurs et comptes rattachés		
			Autres dettes et comptes de régularisation		
Total de l'actif			Total du passif		

6.2. LE COMPTE DE RÉSULTAT CONSOLIDÉ

Le compte de résultat consolidé est présenté soit sous forme de liste, soit sous forme de tableau selon un classement des charges et des produits soit par nature soit par destination.

① *Modèle de compte de résultat consolidé (classement par nature) :*

	Exercice N	Exercice N-1
Chiffres d'affaires		
Autres produits d'exploitation		
Achats consommés		
Charges de personnel		
Autres charges d'exploitation		
Impôts et taxes		
Dotations aux amortissements et aux provisions		
Résultat d'exploitation		
Charges et produits financiers		
Résultat courant des entreprises intégrées		
Charges et produits exceptionnels		
Impôts sur les résultats		
Résultat net des entreprises intégrées		
Quote-part dans les résultats des entreprises mises en équivalence		
Dotations aux amortissements des écarts d'acquisition		
Résultat net de l'ensemble consolidé		
Intérêts minoritaires		
Résultat net (part du groupe)		
Résultat par action		
Résultat dilué par action		

② *Modèle de compte de résultat (classement par destination)*

	Exercice N	Exercice N-1
Chiffres d'affaires		
Coût des ventes		
Charges commerciales		
Charges administratives		
Autres charges et produits d'exploitation		
Résultat d'exploitation		
Charges et produits financiers		
Résultat courant des entreprises intégrées		
Charges et produits exceptionnels		
Impôts sur les résultats		
Résultat net des entreprises intégrées		
Quote-part dans les résultats des entreprises mises en équivalence		
Dotations aux amortissements des écarts d'acquisition		
Résultat net de l'ensemble consolidé		
Intérêts minoritaires		
Résultat net (part du groupe)		
Résultat par action		
Résultat dilué par action		

6.3. L'ANNEXE

Outre les mentions classiques à fournir (toute information de caractère significatif), il est recommandé aux EPIC consolidants de produire l'annexe qui peut être enrichie d'un tableau de variation des capitaux propres et d'un tableau de financement par l'analyse des flux de trésorerie.

6.3.1. **Modèle de tableau de variation des capitaux propres consolidés (part du groupe)**

	Capital	Primes	Réserves consolidées	Résultat de l'exercice	Autres			Total capitaux propres
					Écarts de conversion	Écarts de réévaluation	Total autres	
Situation à la clôture N-2								
Mouvements								
Situation à la clôture N-1								
Mouvements								
Situation à la clôture N								

6.3.2. Modèle de tableau de financement par l'analyse des flux de trésorerie

Flux de trésorerie liés à l'activité		
Résultat net des sociétés intégrées		
Élimination des charges et produits sans incidence sur la trésorerie ou non liés à l'activité :		
- amortissements et provisions		
- variation des impôts différés		
- plus-values de cession, nettes d'impôt		
Marge brute d'autofinancement des sociétés intégrées		
Dividendes reçus des sociétés mises en équivalence		
Variation du besoin en fonds de roulement lié à l'activité		
Flux net de trésorerie généré par l'activité		x
Flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement		
Acquisitions d'immobilisations		
Cession d'immobilisations, nettes d'impôts		
Incidence des variations de périmètre		
Flux net de trésorerie lié aux opérations d'investissement		x
Flux de trésorerie liés aux opérations de financement		
Dividendes versés aux actionnaires de la société mère		
Dividendes versés aux minoritaires des sociétés intégrées		
Augmentation de capital en numéraire		
Émission d'emprunts		
Remboursement d'emprunts		
Flux net de trésorerie lié aux opérations de financement		x
Variation de trésorerie		x
Trésorerie d'ouverture		
Trésorerie de clôture		
Incidence des variations de cours des devises		

7. DATE DE CLÔTURE DES COMPTES

La date d'établissement des comptes consolidés est soumise à la production par les entreprises entrant dans le périmètre de consolidation des informations nécessaires à l'établissement desdits comptes. En conséquence, elle peut être postérieure à la date de reddition du compte financier de l'EPIC. Toutefois, il est recommandé pour une meilleure information des tutelles de produire les comptes consolidés dans des délais rapprochés de la présentation du compte financier aux administrateurs.

8. EXEMPTION DE CERTIFICATION, D'APPROBATION ET DE PUBLICATION DES COMPTES CONSOLIDÉS

8.1. LA CERTIFICATION DES COMPTES CONSOLIDÉS

Dans un EPIC qui pratique la consolidation, alors même qu'il n'y est pas légalement tenu, la certification des comptes ne peut être requise. Dans ce cas, l'agent comptable *ne saurait être tenu pour responsable* des inexactitudes et erreurs manifestes contenues dans les comptes consolidés.

8.2. L'APPROBATION DES COMPTES CONSOLIDÉS

Dès lors que l'EPIC s'oblige à consolider ses comptes alors même qu'il n'y ait pas tenu par la réglementation, il doit alors veiller à respecter les obligations prescrites par les textes et notamment celle d'arrêter les comptes consolidés par le conseil d'administration.

8.3. LA PUBLICATION DES COMPTES CONSOLIDÉS

La publication des comptes recouvre la communication aux administrateurs et aux tiers ainsi que le dépôt au greffe.

Cette obligation de publication ne s'impose pas aux EPIC qui consolident. Ils peuvent cependant, au-delà de la communication à l'égard des tutelles et des administrateurs, s'y conformer.

9. RÔLE ET RESPONSABILITÉ DE L'AGENT COMPTABLE

Dans l'exercice de ses missions traditionnelles, l'agent comptable s'assure que les informations nécessaires à l'établissement des comptes consolidés lui ont été transmises par les entreprises entrant dans la consolidation.

En revanche, l'agent comptable, chef des services financiers fait part à l'ordonnateur des résultats des entreprises consolidées et de toute autre information qu'il juge utile pour améliorer la connaissance de ces entités.

10. INFORMATION À PRODUIRE EN L'ABSENCE DE CONSOLIDATION

Les EPIC n'étant pas soumis à l'obligation de consolider, il est néanmoins pertinent de les assujettir à une *obligation minimale d'information* sur les filiales dont ils détiennent des participations, alors même qu'ils n'auraient pas pratiqué l'exercice de consolidation des comptes.

En effet, en raison des enjeux financiers entre les deux entités (susceptibles d'impacter la trésorerie de l'EPIC), il est nécessaire de produire à l'appui du compte financier de l'exercice, un document renseignant les lecteurs des comptes annuels sur l'existence de ces liens financiers avec des entreprises privées.

Ces informations financières seront présentées, indépendamment de leur caractère significatif, sous la forme d'un tableau, appelé « *Tableau des filiales* ».

Il comporte les mentions obligatoires suivantes :

- dénomination de la filiale ;
- capital de la filiale ;
- pourcentage de contrôle détenu ;
- valeur comptable des titres détenus ;

- chiffres d'affaires ;
- résultat de l'exercice.

A titre d'exemple, il peut se présenter selon le modèle suivant :

TABLEAU DES FILIALES

	CAPITAL	% DE CONTRÔLE	VALEUR COMPTABLE DES TITRES DÉTENUS	CHIFFRES D'AFFAIRES	RÉSULTAT DE L'EXERCICE
FILIALE (DÉNOMINATION)					

TITRE 2

L'ANALYSE FINANCIÈRE

CHAPITRE 1

LA DÉMARCHE DE L'ANALYSTE ET LA PRÉSENTATION DES OUTILS DE BASE

La présente instruction est consacrée à la présentation succincte des outils classiques d'analyse financière rétrospective.

Les agents comptables sont en effet invités, pour plus d'informations, à se référer au guide de valorisation des informations financières dans les établissements publics nationaux.

La démarche adoptée par l'agent comptable dans le cadre de l'analyse financière de l'établissement doit respecter certains principes :

- l'analyse financière rétrospective doit être fondée sur les informations fournies par les documents de synthèse annuels et sera donc réalisée postérieurement à leur élaboration ;
- l'agent comptable, pour mener une analyse dynamique plus pertinente, doit conduire ses travaux sur une période d'au moins trois exercices ;
- il doit procéder à cette analyse à la lumière de l'environnement économique et juridique de l'établissement, c'est évidemment le contexte propre à chaque établissement qui fournit les clés de compréhension indispensable à toute analyse financière.

Il est rappelé que la démarche de l'agent comptable, en qualité d'acteur de la vie de l'établissement, doit scrupuleusement respecter les principes de neutralité et d'objectivité.

Si l'hétérogénéité des établissements publics à caractère industriel et commercial et leur plus ou moins grande convergence avec les structures et les préoccupations du secteur privé et concurrentiel ne permettent pas, dans le cadre de cette instruction, de dégager une démarche unique, les notions de sécurité financière et de résultats sont en tout état de cause au cœur de toute approche critique d'un organisme.

Dans sa démarche d'analyste, l'agent doit s'appuyer sur les documents de synthèse, élaborés en fin de gestion. Il lui appartient de choisir le degré de détail souhaité dans la présentation des documents en rubriques et en postes, pour autant que ce dernier ne nuise pas à l'exigence de bonne information.

Les documents de synthèse doivent être établis en conformité avec les principes généraux énoncés par le plan comptable général et les dispositions du chapitre 6 de la présente instruction que sont notamment la continuité de l'exploitation, la permanence des méthodes comptables d'un exercice à l'autre et l'indépendance des exercices.

Ils doivent en toutes circonstances donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de l'établissement.

Les documents de synthèse annuels sont au nombre de trois : le bilan, le compte de résultat, l'annexe.

Ils peuvent être utilement complétés par le tableau de détermination de la capacité d'autofinancement et le tableau de financement (ou tableau des emplois et des ressources de l'exercice).

A l'occasion de l'analyse, l'agent comptable doit expliciter les données issues de ces documents. Il doit en outre s'efforcer de synthétiser et de consolider ses diverses constatations afin de dégager une vue d'ensemble de la situation de l'établissement.

Le cas spécifique des agents comptables encadrant également la direction financière doit ici être abordé.

En effet, les contributions de l'agent comptable en tant que chef des services financiers seront d'autant plus intéressantes que, dans la mesure où il maîtrise la chaîne d'informations financières plus en amont, il peut les valoriser ensuite de façon plus efficace. Il peut également enrichir ces informations de données extraites, le cas échéant, de la comptabilité analytique dont la réglementation prévoit que c'est l'agent comptable qui la tient d'autant que s'il est chef des services financiers, il en est également le concepteur.

CHAPITRE 2

L'ANALYSE RÉTROSPECTIVE DU COMPTE DE RÉSULTAT

Le document de synthèse support de l'analyse est ici le compte de résultat qui permet de mesurer l'enrichissement (bénéfice) ou l'appauvrissement (perte) constaté sur l'exercice écoulé, compte tenu de la gestion mise en œuvre.

Le compte de résultat est établi à partir de comptes généraux de gestion, organisés de telle sorte qu'ils permettent de calculer directement la valeur ajoutée produite par l'établissement et l'excédent brut d'exploitation à partir duquel est obtenue la capacité d'autofinancement.

Ces comptes distinguent, pour l'exercice, les mouvements constatant les charges des mouvements constatant les produits, classés selon leur nature d'exploitation, financière ou exceptionnelle.

1. LE TABLEAU DES SOLDES INTERMÉDIAIRES DE GESTION

Le tableau des soldes intermédiaires de gestion, prolongement direct du compte de résultat, permet une analyse économique plus fine que la simple lecture directe du compte de résultat.

Il se propose de décomposer la constitution du résultat en plusieurs étapes afin de mieux analyser les origines de sa formation et leur évolution dans le temps.

Chaque étape de la formation du résultat est formalisée par la mise en évidence d'un solde intermédiaire de gestion.

Ces soldes intermédiaires de gestion correspondent à des différences significatives entre des produits et des charges, chacun de ces soldes constituant une étape intermédiaire dans la formation du résultat de l'exercice apparaissant au compte de résultat en tant que document de synthèse.

Le tableau des soldes intermédiaires de gestion, reproduit ci-après, déroule les soldes en cascade, chaque solde se déduisant du précédent, suivant une méthode itérative :

- *la marge commerciale* (le cas échéant) sera essentiellement utile aux établissements publics à caractère industriel et commercial. Elle représente les fonds restant disponibles pour faire face aux charges autres que celles constitutives du coût d'achat des marchandises vendues par l'établissement ;
- *la production* de l'exercice ne concerne évidemment que les établissements ayant une activité de production et regroupe la production vendue, stockée et celle que l'établissement s'est fabriquée pour lui-même ;
- *la valeur ajoutée* correspond à la richesse créée par l'établissement et, de ce fait, évalue sa dimension économique ;
- *l'excédent brut d'exploitation* représente la ressource fondamentale tirée du cycle d'exploitation et mesure ce qui reste à l'établissement après la rémunération des facteurs de production et avant rétribution des capitaux propres et empruntés. C'est donc un indicateur de sa rentabilité économique. Il est précisé, à ce stade, qu'un EBE même fortement négatif n'est pas forcément révélateur d'une mauvaise gestion car ne sont pas prises en compte les subventions d'investissement dans le calcul de ce solde ;
- *le résultat d'exploitation* traduit la performance économique de l'établissement indépendamment de sa politique de financement et du régime d'imposition des bénéfices. Ce solde est toutefois influencé par la politique d'investissement mise en place par l'établissement à travers l'impact des dotations aux amortissements ;

- *le résultat courant avant impôts* intègre, quant à lui, les conséquences de la politique financière suivie par l'établissement. L'analyse de ces éléments permet d'apprécier la politique de placement adoptée et le degré d'endettement, à court et long terme, de l'établissement ;
- *le résultat exceptionnel*, simple contraction entre les produits et les charges exceptionnels, éléments par nature aléatoires nécessite une analyse plus fine si son importance se révèle prépondérante ;
- *le résultat de l'exercice* permet de constater l'issue de la gestion considérée par la mise en évidence d'un bénéfice ou d'une perte.

PRODUITS (COLONNE 1)		CHARGES (COLONNE 2)		SOLDES INTERMÉDIAIRES DE GESTION (COLONNE 1 - COLONNE 2)			N	N-1	N-2
Ventes de marchandises	—	Coût d'achat des marchandises vendues	—	Marge commerciale					
Production vendue Production stockée Production immobilisée	—	Ou déstockage de production	—						
TOTAL		TOTAL		Production de l'exercice					
Production de l'exercice Marge commerciale	—	Consommations de l'exercice en provenance de tiers	—						
TOTAL		TOTAL		Valeur ajoutée					
Valeur ajoutée Subvention d'exploitation	—	Impôts, taxes et versements assimilés Charges de personnel	—	Excédent (ou insuffisance) brut(e) d'exploitation					
TOTAL		TOTAL							
Excédent brut d'exploitation Reprises sur amortissements, prov et transferts de charges Autres produits	—	Ou insuffisance brute d'exploitation Dotations aux amortissements et aux provisions Autres charges	—	Résultat d'exploitation (bénéfice ou perte)					
TOTAL		TOTAL							
Résultat d'exploitation Quote-parts de résultat sur opérations faites en commun Produits financiers	—	Ou Résultat d'exploitation Quote-parts de résultat sur opérations faites en commun Charges financières	—	Résultat courant avant impôts (bénéfice ou perte)					
TOTAL		TOTAL							
Produits exceptionnels	—	Charges exceptionnelles	—	Résultat exceptionnel (bénéfice ou perte)					
Résultat courant avant impôts Résultat exceptionnel	—	Ou résultat courant avant impôts Ou résultat exceptionnel Impôts sur les bénéfices	—	Résultat de l'exercice (bénéfice ou perte)					
TOTAL		TOTAL							
Produits des cessions d'éléments d'actif	—	Valeur comptable des éléments cédés	—	Plus-values et moins-values sur cessions d'éléments d'actif					

Le calcul des soldes intermédiaires de gestion, résumés dans le tableau des soldes intermédiaires de gestion, permet d'apprécier la création de richesses générée par l'activité de l'établissement, de décrire la répartition de ces richesses et de comprendre la formation du résultat net en le décomposant.

2. LA CAPACITÉ D'AUTOFINANCEMENT

La capacité d'autofinancement (CAF) représente l'ensemble des ressources financières générées par les opérations de gestion de l'établissement. Elle doit lui permettre de couvrir ses besoins financiers.

Elle mesure la capacité de ce dernier à financer sur ses propres ressources les besoins liés à son existence, tels que les investissements ou les remboursements en capital de dettes.

Elle représente donc l'excédent de ressources internes dégagées par l'activité de l'établissement et peut s'analyser comme sa ressource durable.

La CAF se calcule à partir du compte de résultat et fait appel aux notions de charges décaissables et de produits encaissables :

- *les charges décaissables* sont celles qui entraînent des dépenses, mouvement de sortie de trésorerie, tandis que les charges non décaissables sont représentatives d'éléments calculés n'entraînant pas de dénouement financier comme les dotations aux amortissements par exemple ;
- suivant la même logique, *les produits encaissables* génèrent des recettes et les produits non encaissables n'en génèrent pas. Il en va ainsi des reprises sur provisions.

La CAF correspond à la différence entre les produits encaissables et les charges décaissables et peut se calculer selon deux méthodes ce qui permet au comptable de procéder à une vérification : une méthode additive et une méthode soustractive qui constitue la méthode à privilégier car les reprises et dotations aux amortissements et provisions faussent l'analyse dans la première.

Calcul à partir de l'EBE	Calcul à partir du résultat net
Méthode soustractive	Méthode additive
Excédent brut d'exploitation + transfert de charges d'exploitation + autres produits d'exploitation - autres charges d'exploitation + produits financiers ± quote-part de résolut sur op en commun - charges financières + produits exceptionnels (sauf 775, 776, 777) - charges exceptionnelles (sauf 675) - impôt sur les bénéfices (le cas échéant)	Résultat net de l'exercice + dotations aux amortissements et provisions - reprises sur amortissements et provisions - neutralisation des amortissements - plus-values de cessions d'actif + moins-values de cessions d'actif - quote-part des subventions d'investissement rapportées au compte de résultat
= C.A.F. =	

La CAF constitue un excellent critère pour apprécier la rentabilité de l'établissement, le résultat net étant effectivement souvent altéré par des considérations d'ordre fiscal qui perturbent l'analyse de la rentabilité.

CHAPITRE 3

L'ANALYSE RÉTROSPECTIVE DU BILAN

Le document de synthèse, support de l'analyse, est le bilan.

Le bilan fournit, à une date donnée, une image de la situation patrimoniale de l'établissement au travers des éléments classés à l'actif et au passif.

Il présente, à cette date précisément, à la fois, la situation des droits et obligations de l'établissement et la description des moyens qu'il met en œuvre.

L'analyse financière appréhende les notions fondamentales de ressources et d'emplois aussi bien au niveau de leur masse que de leur structure. En effet, l'équilibre emplois-ressources du bilan doit être complété par l'adéquation entre la nature des emplois avec l'origine des ressources qui servent à les financer, stables ou cycliques.

Certains postes du bilan, document de synthèse établi par l'agent comptable, sont reclassés de façon agrégée afin de permettre l'élaboration du bilan fonctionnel.

1. LE BILAN FONCTIONNEL

Le bilan fonctionnel, outil de base de l'analyse financière, permet de mesurer la solidité de la structure financière de l'établissement.

Sa construction est d'autant plus intéressante que, établi pour deux exercices consécutifs, il constitue, en variation, le tableau de financement. Cet outil d'aide à l'analyse est étudié au chapitre 4 du présent titre.

Le bilan fonctionnel regroupé en grandes masses se présente ainsi :

E M P L O I S S T A B L E S	ACTIF IMMOBILISE BRUT	R E S S O U R C E S S T A B L E S	RESSOURCES PROPRES (y compris amortissements et provisions)
	- Immobilisations incorporelles - Immobilisations corporelles - Immobilisations financières		CAPITAUX EMPRUNTES A TERME
	ACTIF D'EXPLOITATION (stocks et créances d'exploitation)		PASSIF D'EXPLOITATION (dettes d'exploitation)
	ACTIF HORS EXPLOITATION (créances diverses)		PASSIF HORS EXPLOITATION (dettes diverses)
	TRÉSORERIE ACTIVE (VMP + disponibilités)		TRÉSORERIE PASSIVE (concours bancaires courants et découverts)

Les emplois stables correspondent aux :

- immobilisations incorporelles brutes (y compris les frais d'établissement) ;
- immobilisations corporelles brutes ;
- immobilisations financières brutes (y compris le compte 506 si le placement est durable) ;
- charges à répartir sur plusieurs exercices.

Les actifs circulants, quant à eux, sont constitués par les valeurs brutes des :

- stocks et en-cours ;
- avances et acomptes versés sur commandes ;
- créances d'exploitation ;
- créances diverses ;
- valeurs mobilières de placement ;
- disponibilités ;
- charges constatées d'avances.

Les ressources stables ou capitaux permanents se composent des :

- capitaux propres ;
- provisions ;
- amortissements ;
- dettes financières à l'exclusion des concours bancaires courants, des soldes créditeurs de banques et des primes de remboursement des obligations.

Les dettes sont constituées par les :

- avances et acomptes reçus ;
- dettes d'exploitation ;
- dettes diverses ;
- produits constatés d'avance ;
- concours bancaires courants et soldes créditeurs de banque.

La simple lecture du bilan fonctionnel permet d'apprécier la structure financière de l'établissement, les besoins financiers et le type de ressources dont il dispose, de déterminer les équilibres entre les différentes masses et ainsi de faciliter la prise de décision.

Mais surtout, le bilan fonctionnel permet de comparer deux notions fondamentales : le fonds de roulement et le besoin en fonds de roulement.

2. LE FONDS DE ROULEMENT

Le fonds de roulement représente l'excédent des ressources stables sur les emplois stables.

Sa détermination conduit à rapprocher les capitaux dont dispose l'établissement de façon permanente, que ces capitaux soient propres ou empruntés, des actifs immobilisés en sa possession.

Le fonds de roulement, alors mis en évidence, est représentatif de l'excédent des fonds, durablement à la disposition de l'établissement, après qu'il ait été procédé aux financements des emplois stables, c'est-à-dire des investissements, qu'ils soient de nature incorporelle, corporelle ou financière.

Cet excédent de ressources stables est, par voie de conséquence, disponible pour financer les actifs circulants : stocks, créances ...

Le bilan fonctionnel ci-après, par comparaison des grandes masses qui le composent, met en évidence le fonds de roulement à la disposition de l'établissement afin d'assurer le financement de ses emplois non stables, cycliques.

ACTIF STABLE BRUT		RESSOURCES STABLES
ACTIF CIRCULANT D'EXPLOITATION	FRNG	DETTES D'EXPLOITATION
ACTIF CIRCULANT HORS EXPLOITATION		DETTES HORS EXPLOITATION
ACTIF DE TRÉSORERIE		PASSIF DE TRÉSORERIE

L'existence d'un fonds de roulement positif ne peut suffire pour conclure à la solidité financière de l'établissement.

Il convient de compléter l'analyse en appréhendant l'évolution du fonds de roulement dans le temps.

Mais surtout, il convient de rapprocher le fonds de roulement des besoins cycliques de l'établissement restant à financer. Ces derniers sont mis en évidence à l'occasion de la détermination du besoin en fonds de roulement, deuxième notion fondamentale issue de l'analyse du bilan fonctionnel.

3. LES BESOINS EN FONDS DE ROULEMENT

Le besoin en fonds de roulement représente le besoin de financement lié au fonctionnement courant, cyclique, de l'établissement.

Il s'obtient par rapprochement des passifs cycliques et des actifs cycliques.

Ces passifs et actifs cycliques peuvent être liés à l'exploitation ou présenter un caractère hors exploitation. Il appartient à l'analyste de procéder à cette classification préalable, les éléments « hors exploitation » présentant un caractère moins cyclique car moins lié à l'activité ordinaire de l'établissement.

Il est précisé que cette classification préalable des éléments cycliques de passif et d'actif, qui revêt souvent un caractère arbitraire, n'est pas obligatoire. Elle paraît toutefois souhaitable lorsque les éléments « hors exploitation » représentent un poids prépondérant dans le total des éléments cycliques objet de l'analyse.

Dans l'hypothèse de cette classification préalable, le besoin en fonds de roulement « total » résulte de la sommation du besoin en fonds de roulement d'exploitation et de celui dit « hors exploitation ».

A l'issue de l'analyse, l'agent comptable peut être mis en présence de trois situations différentes :

- le besoin en fonds de roulement est négatif. Cela signifie que les passifs cycliques excèdent les actifs cycliques. Il s'agit alors d'une « ressource en fonds de roulement » représentative d'un flux financier positif qui, ajouté au fonds de roulement, détermine l'excédent global ;
- le besoin en fonds de roulement est positif. L'établissement doit donc trouver une ressource disponible pour financer les actifs cycliques n'ayant pu l'être par les passifs cycliques. Si le niveau du fonds de roulement mis en évidence initialement, c'est-à-dire l'excédent des ressources stables disponibles, est suffisant pour assurer ce financement, alors la structure financière de l'établissement est saine ;

- le besoin en fonds de roulement est positif et le fonds de roulement disponible est insuffisant pour assurer son financement. Dans cette hypothèse, la structure financière de l'établissement est déséquilibrée et ce dernier devra recourir à des financements extérieurs complémentaires.

D'une façon générale, la détérioration ou l'amélioration de la structure financière de l'établissement doit s'apprécier par l'analyse, sur une période de plusieurs exercices, des indicateurs que sont le fonds de roulement et le besoin en fonds de roulement et sur l'équilibre qui s'établit entre eux.

Suite au diagnostic, l'agent comptable peut proposer des pistes de réflexion à mettre en œuvre.

Selon les cas, il convient de préconiser des mesures de nature à renforcer le fonds de roulement. Il en va notamment ainsi d'un apport en fonds propres ou d'un recours à des financements extérieurs, à long terme, si le niveau d'endettement de l'établissement l'autorise.

En parallèle, il convient d'inciter l'ordonnateur à entreprendre toutes actions tendant à une diminution du besoin en fonds de roulement. Il en va ainsi, par exemple, de l'accélération du recouvrement des créances de l'établissement.

4. LA TRÉSORERIE

Son rôle est primordial, toutes les opérations, à l'exclusion des opérations d'ordre, se concrétisant par des flux d'entrées ou de sorties de trésorerie.

La trésorerie permet d'établir l'équilibre financier entre le fonds de roulement et le besoin en fonds de roulement.

En effet, elle se calcule selon deux méthodes qui permettent là aussi à l'agent comptable d'opérer une vérification :

TRÉSORERIE
=
DISPONIBILITÉS – TRÉSORERIE PASSIVE
=
FRNG – BFR

L'évolution de la trésorerie, augmentation des disponibilités de l'établissement ou recours accru à des découverts bancaires, est la résultante directe des constats émis à l'occasion de l'étude de la situation financière à travers les notions de fonds de roulement et de besoin en fonds de roulement.

CHAPITRE 4

LES OUTILS COMPLÉMENTAIRES

1. LE TABLEAU DE FINANCEMENT

Le plan comptable général de 1999 définit le tableau de financement comme un état des emplois et des ressources d'un exercice

Il est établi de façon à permettre l'analyse des mouvements comptables affectant le patrimoine de l'établissement.

Le tableau de financement, en décrivant l'ensemble des flux financiers de l'exercice, précise donc comment les ressources dont a disposé l'établissement ont permis de faire face à ses besoins.

Il présente ainsi les variations poste par poste durant l'exercice et assure la liaison entre le bilan d'ouverture et le bilan de clôture avant répartition.

En outre, il fait le lien avec le compte de résultat par l'intermédiaire de la capacité d'autofinancement, ressource potentielle née de l'exploitation, intégrée à la partie I du tableau de financement.

Ce tableau décrit :

- *dans sa 1^{ère} partie* : la politique d'investissement de l'établissement et la stratégie financière associée ;
- *dans sa seconde partie* : la politique de gestion de l'établissement et la façon dont l'équilibre financier a été atteint.

Il est à noter que la variation du fonds de roulement net global, mise en évidence dans le 2^{ème} tableau, est égale, mais de sens contraire, de celle dégagée dans le 1^{er} tableau. En effet, si le 1^{er} tableau met en évidence une ressource, le second tableau, quant à lui, fera apparaître l'emploi réservé à cette ressource.

Dans le haut du tableau de financement (I), sont analysés les ressources et les emplois de l'exercice s'agissant uniquement des moyens structurels de l'établissement. Il permet d'apprécier les politiques d'investissement, de financement et d'autofinancement.

Il est à noter cependant que la comparaison entre les deux bilans est parfois insuffisante pour servir correctement le tableau, il convient alors se reporter aux annexes.

Dans le bas du tableau de financement (II) sont analysées les variations des éléments du fonds de roulement classés en deux catégories : exploitation et hors exploitation.

Cette deuxième partie permet d'apprécier les conséquences des politiques de stockage et des crédits clients et fournisseurs et ainsi de connaître l'évolution de la trésorerie nette en mettant en évidence la part des concours bancaires courants.

TABLEAU DE FINANCEMENT (I)

EMPLOIS	N	N-1	RESSOURCES	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					

TABLEAU DE FINANCEMENT (II)

VARIATION DU FONDS DE ROULEMENT NET GLOBAL	N			N-1
	Besoins (1)	Dégagement (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)				
<i>Totaux</i>	X	X		
A- <i>Variation nette</i> "exploitation" (c)			±X	±X
VARIATIONS "HORS EXPLOITATION"				
Variation des autres débiteurs (a) (d)				
Variation des autres créditeurs				
<i>Totaux</i>	X	X		
B- <i>Variation nette</i> "hors exploitation" (c)			±X	±X
Total (A+B) :			-X	-X
Besoins de l'exercice en fonds de roulement				
<i>ou</i>				
Dégagement net de fonds de roulement			+X	+X
VARIATIONS "TRÉSORERIE"				
Variations des disponibilités				
Variations des concours bancaires courants et soldes créditeurs de banques				
<i>Totaux</i>	X	X		
C- <i>Variation nette</i> "trésorerie" (c)			±X	±X
VARIATION DU FONDS DE ROULEMENT NET GLOBAL				
TOTAL (A+B+C) :				
Emploi net			-	-
<i>ou</i>				
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. LES TABLEAUX DE FLUX DE TRÉSORERIE

Le concept de fonds de roulement, présenté dans le tableau de financement, est de plus en plus remis en cause du fait de sa difficulté d'interprétation. En effet, bien que calculé à partir d'éléments faciles à mesurer, car obtenus par lecture directe du bilan, les ressources et les emplois stables restent des éléments difficiles à analyser et à traiter d'autant que la mesure du fonds de roulement reste bien souvent entachée de l'incidence des conventions comptables.

En effet, la réflexion sur la situation de trésorerie structurelle de l'établissement et sur sa sécurité financière doit être utilement prolongée par une étude prévisionnelle.

Ainsi, la trésorerie et ses variations paraissent être des indicateurs plus pertinents :

- elle donne d'une manière générale l'ampleur de la situation financière de l'établissement (bonne santé, vulnérabilité, défaillance). C'est un indicateur à court terme de la solvabilité de l'établissement et à long terme de ses besoins de financement ;
- c'est un instrument d'analyse prévisionnelle : elle permet d'évaluer les perspectives d'encaissements qui sont liées à la capacité de l'établissement à produire une trésorerie suffisante pour faire face à ses besoins.

Le tableau des flux de trésorerie facilite la comparaison des états financiers de l'établissement avec ceux d'autres établissements (pas d'affectation des résultats par méthodes comptables différentes).

Il informe de la capacité de l'établissement à générer de la trésorerie d'exploitation et de l'incidence des décisions d'investissement et de financement.

Il est adapté à une analyse rétrospective et prospective car la structure du tableau des flux de trésorerie peut être retenue dans la construction du plan de financement.

Le tableau des flux de trésorerie analyse la variation de la trésorerie qui doit être justifiée par la différence entre la trésorerie de clôture et la trésorerie d'ouverture de l'exercice.

Le tableau de flux de trésorerie est bâti sur une approche par fonction : activité, investissement et financement de l'établissement.

2.1. FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS À L'ACTIVITÉ

Les activités d'exploitation sont les principales activités génératrices de revenus et toutes activités autres que celles d'investissement ou de financement. En pratique, il s'agit des charges et produits d'exploitation, des flux de trésorerie rattachés aux charges et produits financiers et exceptionnels et de l'impôt sur les sociétés.

2.2. FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX OPÉRATIONS D'INVESTISSEMENT

Les activités d'investissement comprennent l'acquisition et la cession d'actifs à long terme et de tout autre investissement qui n'est pas inclus dans les équivalents de liquidités.

2.3. FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX OPÉRATIONS DE FINANCEMENT

Les activités de financement sont des activités qui entraînent des changements quant à l'ampleur et à la composition des capitaux propres et des capitaux empruntés à l'établissement.

Cette présentation permet d'identifier les sources de financement (augmentation de capital, emprunts nouveaux, subventions d'investissement, etc...) et les décaissements y afférents (remboursements d'emprunts, etc...).

Il existe deux modèles de présentation du tableau des flux de trésorerie, l'un à partir du résultat net, l'autre à partir du résultat d'exploitation.

2.3.1. Tableau des flux de trésorerie à partir du résultat net

FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS À L'ACTIVITÉ	
Résultat net de l'établissement	
<i>Élimination des charges et produits sans effet sur la trésorerie ou non liés à l'activité :</i>	
- Amortissements et provisions (1)	
- Plus-values de cessions	
- Neutralisation des amortissements	
- Quote-part des subventions d'investissement virées au résultat	
Capacité d'autofinancement	
Variation du besoin en fonds de roulement lié à l'activité (2)	
Flux net de trésorerie généré par l'activité	
FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX OPÉRATIONS D'INVESTISSEMENT	
Acquisitions d'immobilisations	
Cessions d'immobilisations	
Subventions d'investissement reçues	
Flux net de trésorerie lié aux opérations d'investissement	
FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX OPÉRATIONS DE FINANCEMENT	
Nouveaux emprunts	
Remboursements d'emprunts	
Flux net de trésorerie lié aux opérations de financement	
VARIATION DE TRÉSORERIE	
Trésorerie d'ouverture	
Trésorerie de clôture	
(1) à l'exclusion de provisions sur actif circulant	
(2) à détailler par grandes rubriques (stocks, créances d'exploitation, dettes d'exploitation)	

2.3.2. Tableau des flux de trésorerie à partir du résultat d'exploitation

FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS À L'ACTIVITÉ	
Résultat d'exploitation de l'établissement	
<i>Élimination des charges et produits sans incidence sur la trésorerie :</i>	
- Amortissements et provisions (1)	
Résultat brut d'exploitation	
Variation du besoin en fonds de roulement d'exploitation (2)	
Flux net de trésorerie d'exploitation	
Autres encaissements et décaissements liés à l'activité :	
- Frais financiers	
- Produits financiers	
- Impôt sur les sociétés	
- Charges et produits exceptionnelles liés à l'activité	
- Autres	
Flux net de trésorerie généré par l'activité	
flux net de trésorerie lié aux opérations d'investissement	
Acquisitions d'immobilisations	
Cessions d'immobilisations	
Subventions d'investissement reçues	
Flux net de trésorerie lié aux opérations d'investissement	
FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX OPÉRATIONS DE FINANCEMENT	
Nouveaux emprunts	
Remboursements d'emprunts	
Flux net de trésorerie lié aux opérations de financement	
VARIATION DE TRÉSORERIE	
Trésorerie d'ouverture	
Trésorerie de clôture	
(3) à l'exclusion de provisions sur actif circulant	
(4) à détailler par grandes rubriques (stocks, créances d'exploitation, dettes d'exploitation)	

TITRE 3
LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE
D'EXPLOITATION

CHAPITRE 1

PRÉSENTATION DE LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE

Les dispositions du décret n°62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique prévoient que l'agent comptable tient la comptabilité générale ainsi que, le cas échéant, la comptabilité analytique d'exploitation (art. 216).

La tenue de cette comptabilité analytique d'exploitation s'effectue selon le plan comptable propre à l'établissement, établi par le ministre chargé du budget et selon les modalités prévues par le plan comptable général, sur proposition du conseil d'administration de l'établissement.

En raison de son caractère normatif, le plan comptable général 1999 n'a ni repris ni complété les dispositions de l'ancien plan comptable général consacrées à la comptabilité analytique, estimant qu'il n'était pas souhaitable de développer des dispositions relatives à la comptabilité analytique qui, par essence, doivent rester facultatives.

Il convient cependant de continuer à se référer aux dispositions du plan comptable de 1982 qui doivent être adaptées aux besoins de chacun des établissements publics nationaux.

L'objet des développements présents est de permettre aux agents comptables de remplir dans les meilleures conditions les missions susceptibles de leur être dévolues en la matière.

1. PRÉSENTATION ET OBJECTIFS

Le règlement n°99-03 du 29 avril 1999 définit la comptabilité comme « *un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées et présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture* ».

Il s'agit là d'une comptabilité, dite « générale », basée sur un classement par nature des événements qui affectent la vie de l'établissement.

Ainsi, les éléments constitutifs du résultat, charges et produits, sont-ils classés selon qu'ils présentent un caractère d'exploitation, financier ou exceptionnel. Cette classification, par nature, exclut toute mise en évidence de l'utilisation faite de ces éléments.

A titre d'exemple, la comptabilité générale permet de connaître les dépenses de personnel enregistrées sur la période considérée (année, trimestre...). Toutefois, elle ne permet pas de connaître l'affectation ou l'imputation qui a été faite de cette main d'œuvre. Autrement dit, la comptabilité générale ne permet pas de savoir à quelle fonction ou à quel service rendu ont contribué les dépenses de personnel engagées.

De même, le compte de résultat issu de la comptabilité générale permet d'apprécier l'enrichissement (bénéfice) ou l'appauvrissement (perte) résultant de la gestion écoulée. Toutefois, il ne permet pas de connaître la contribution respective de chaque fonction, service ou produit à la formation de ce bénéfice ou de cette perte.

Il apparaît donc que la comptabilité générale, tout en répondant à un impératif réglementaire, ne permet pas de disposer d'informations de gestion nécessaires à la prise de décision des gestionnaires.

La comptabilité analytique se propose donc de compléter l'information comptable afin de permettre un pilotage plus fin de l'établissement.

Pour ce faire, la comptabilité analytique s'appuie sur un reclassement des éléments comptables selon leur destination, c'est-à-dire selon ce à quoi ils se rapportent, selon ce à quoi ils sont utilisés.

Ainsi, par la mise en œuvre de méthodes analytiques, l'organisme pourra connaître, à titre d'exemple, la quote-part des dépenses de personnel afférent à telle fonction, tel service rendu ou tel produit fabriqué (administration générale, unité de recherche, ...).

Au final et en fonction des choix qu'ils auront initialement opérés, les gestionnaires disposeront d'une connaissance fine de leurs coûts et pourront, sur cette base, prendre toute décision de gestion leur paraissant utile (détermination du niveau de fixation des prix, modification de la structure des coûts...).

D'une manière générale, la comptabilité analytique doit fournir tous les éléments de nature à éclairer les prises de décision.

Aussi, s'est-elle assigné les objectifs essentiels suivants :

- connaître les coûts des différentes fonctions assurées par l'établissement ;
- déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan et notamment des stocks ;
- expliquer les résultats en calculant les coûts et en les comparant aux prix de vente correspondants ;
- établir des prévisions ;
- constater les réalisations et expliquer les écarts mis en évidence.

2. CHAMP D'APPLICATION

La comptabilité analytique d'exploitation a donc pour objectif de rendre compte des conditions de gestion.

Pour ce faire, elle se fonde sur la mise en place d'un système d'information permettant de contrôler le passé, de suivre le présent et de préparer l'avenir.

Ainsi, sa mise en place permet une meilleure connaissance des coûts des services rendus ou des biens et produits fabriqués, ainsi que des conditions internes d'exploitation. Elle permet donc aux contrôleurs de gestion de préparer pour les gestionnaires les informations utiles à leur prise de décision, tant en interne - réorientation des activités, action sur la structure des coûts... - qu'en externe dans le cadre des relations qu'ils entretiennent avec leurs partenaires.

La tenue de cette comptabilité analytique d'exploitation étant facultative, sa mise en place est laissée à la discrétion des gestionnaires.

Cette comptabilité, bien qu'autonome, se fonde sur les données extraites de la comptabilité générale. Aussi, le rapprochement entre les deux comptabilités doit pouvoir être assuré à tout moment.

C'est pourquoi, la tenue de cette comptabilité analytique d'exploitation est, en principe, confiée à l'agent comptable.

Néanmoins, l'organisation matérielle de cette comptabilité, dont la pertinence dépend de l'efficacité du système de collecte et de traitement de l'information mis en place, nécessite une étroite collaboration entre les différents services de l'établissement. Dès lors, la totalité ou une partie seulement des analyses qu'elle requiert peut être confiée aux services techniques de l'établissement, l'agent comptable assurant alors le contrôle de ces tâches.

La comptabilité analytique, pour être efficace, doit être adaptée aux objectifs recherchés mais aussi à la structure organique et aux activités de l'établissement.

Dans ces conditions, cette « comptabilité de gestion » ne peut être réglementée de manière aussi normative que la comptabilité générale.

C'est pourquoi, la comptabilité analytique est constituée d'un éventail de solutions et de méthodes entre lesquelles l'établissement doit opérer des choix et des combinaisons en fonction de ses particularités et de ses objectifs.

Aussi et pour faciliter ces choix, les principales notions et méthodes analytiques seront exposées dans un cadre général. Ce cadre général se veut un système ouvert à partir duquel seront retenues les solutions les mieux appropriées aux besoins d'information exprimés par les responsables de l'établissement.

Pour ce faire, il appartient à chaque établissement de définir préalablement et soigneusement le champ d'application de la comptabilité analytique qu'il entend mettre en œuvre ainsi que les domaines d'intervention respectifs de l'ordonnateur et de l'agent comptable dans l'organisation de cette comptabilité.

La détermination du champ d'application de la comptabilité analytique dans les établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial revient à s'interroger sur l'opportunité d'instaurer une comptabilité analytique et sur le niveau de développement de cette comptabilité.

D'une façon générale, la tenue d'une comptabilité analytique s'impose lorsque la comptabilité générale ne suffit pas à répondre aux exigences du contrôle interne ou externe.

Il apparaît notamment souhaitable de prévoir la mise en place d'une comptabilité analytique lorsque l'établissement produit des biens ou des services soumis à tarification. En effet, l'article 53 du décret n°62-1587 du 29 décembre 1962 rappelle que la comptabilité analytique « *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* » par des organismes publics. Les coûts ainsi mis en évidence peuvent concerner des biens, des prestations mais aussi des services ou des fonctions.

Le volume et la diversité des activités d'un établissement peuvent également justifier la mise en place d'une comptabilité analytique. En effet, par la mise en lumière précoce d'indicateurs de gestion, la comptabilité analytique permet, si nécessaire, de réorienter l'activité ou d'infléchir les décisions initiales dès l'exercice de leur mise en œuvre. Pour ce faire, la comptabilité analytique permet de faire apparaître les secteurs les plus rentables et les mieux gérés, chaque gestionnaire pouvant, dans sa sphère d'activité, analyser et comparer ses résultats à ceux obtenus dans les autres secteurs.

Enfin, l'exercice de missions bénéficiant de financements spécifiques soumis à justification peut également exiger la mise en place d'une comptabilité analytique. L'emploi de ces financements est le plus souvent décrit en comptabilité générale selon le système des ressources affectées. Or, il s'avère que ce mode de comptabilisation, instauré notamment pour surveiller l'équilibre financier de ces opérations au niveau le plus fin (conventions), prend surtout en compte les charges directes, les charges générales indirectes y étant peu ou prou réparties.

Le suivi de ces opérations en comptabilité analytique remédie à cette carence en permettant :

- de dégager un coût complet prenant en considération, par le calcul des charges supplétives, les amortissements, les dépenses de personnel, ... qui ne sont pas toujours supportées par le budget de l'établissement mais qui sont néanmoins un élément de la gestion de ce dernier ;
- de déterminer le coût de revient, non seulement au niveau le plus fin, mais aussi à un niveau plus synthétique.

De plus, la réglementation relative aux marchés publics prévoit que les titulaires de marchés peuvent être assujettis à présenter une comptabilité analytique d'exploitation, ou à défaut de celle-ci, tous documents de nature à permettre l'établissement du prix de revient des prestations fournies dans le cadre du marché.

Enfin, le prix proposé par un établissement public candidat à un marché public doit être déterminé en prenant en compte l'ensemble des coûts directs et indirects concourant à la formation du prix de la prestation objet du contrat sans que l'établissement n'ait tiré avantage des ressources ou des moyens qui lui sont attribués au titre de sa mission de service public¹.

¹ Avis n° 222208 du Conseil d'Etat du 8 novembre 2000 publié au JORF du 6 décembre 2000.

La comptabilité analytique permet donc, en tant qu'instrument de gestion à court terme, l'instauration d'un autocontrôle de gestion au niveau de chaque service et d'un contrôle déconcentré de la gestion. Ces contrôles seront d'autant plus performants que la périodicité des résultats produits sera fréquente.

En outre, la comptabilité analytique permet une gestion, à long terme, par l'établissement, de prévisions à partir des résultats analytiques dégagés.

3. MISE EN PLACE

La mise en place d'une comptabilité analytique doit être modulée en fonction des besoins et des moyens de l'établissement.

En effet, tous les établissements n'ont pas forcément vocation à tenir une comptabilité analytique. De plus, le niveau de développement de cette comptabilité doit être adapté à chaque établissement et aux besoins qui sont les siens.

Aussi, les modalités de mise en place d'un dispositif de comptabilité analytique conduit à distinguer trois catégories d'établissements publics :

- les organismes pour lesquels une comptabilité analytique développée est nécessaire ;
- les établissements pour lesquels une comptabilité analytique succincte satisfait aux besoins de la gestion ;
- enfin, les établissements pour lesquels l'analyse d'un coût de revient peut suffire.

3.1. LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE DÉVELOPPÉE

Parmi les établissements publics nationaux, ceux à caractère industriel et commercial constituent des utilisateurs privilégiés d'une comptabilité analytique développée.

En effet, pour calculer le coût de revient exact d'un bien destiné à la vente ou d'une prestation de service rémunérée et pouvoir fixer, en conséquence, le niveau de marge attendue, la comptabilité analytique est l'instrument approprié. Dans le prolongement, la comptabilité analytique permettra de déterminer le niveau de tarification du bien produit ou de la prestation rendue.

Bien entendu, l'opportunité de mettre en place un tel système et la détermination de son niveau de développement doivent être appréciés au regard du volume des opérations soumises à tarification, ou de type industriel et commercial, réalisées par l'établissement.

Il va sans dire que plus ce volume d'opérations est important, plus cette mise en place se justifie. Il convient alors de privilégier l'utilisation de moyens informatiques à même de sécuriser les opérations et d'assurer une production rapide et régulière des résultats. On parle alors de comptabilité « intégrée », basée sur la saisie simultanée des opérations en comptabilité générale et en comptabilité analytique.

En tout état de cause, il appartient aux responsables de l'établissement de juger du niveau de développement de la comptabilité analytique et de la périodicité de la reddition des résultats, compte tenu des objectifs recherchés d'une part, des moyens à mettre en œuvre et donc des coûts induits, d'autre part.

D'une manière générale, la rentabilité et le caractère opérationnel d'une véritable comptabilité analytique découle du rapport entre les activités dites « industrielles, commerciales », ou « soumises à tarification » et l'activité globale de l'établissement qui doit être au moins d'un tiers.

En deçà de ce seuil, une comptabilité analytique plus modeste, sans système intégré, est le plus souvent suffisante.

3.2. LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE SUCCINCTE

Les établissements peuvent, dans ce cadre, se limiter à la tenue d'une comptabilité analytique en servant les principaux comptes réfléchis de la classe 9 (voir annexe n°6).

Ils ne sont pas obligés d'instituer une comptabilité analytique « intégrée » basée sur un outil informatique élaboré.

En effet, dans le cadre d'une comptabilité analytique plus succincte, les établissements peuvent procéder à l'enregistrement analytique à partir des informations de la comptabilité générale, donc a posteriori.

La comptabilité analytique se concrétise alors par un reclassement des charges par fonctions, selon l'organigramme de l'établissement. Cette méthode paraît tout particulièrement adaptée lorsqu'il s'agit de déterminer un seul coût de revient, de fixer un seul prix ou encore de tarifier un service unique.

Ces établissements pouvant néanmoins être intéressés par la connaissance de leurs coûts de revient, cette opération de reclassement peut être effectuée au moyen de tableaux de passage de la comptabilité générale à la comptabilité analytique.

3.3. LES ÉTABLISSEMENTS EN DEHORS DU CHAMP D'APPLICATION DE LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE

Dans certains établissements, la mise en place d'une comptabilité ou d'une méthode analytique ne semble pas justifiée, a priori.

Il en va ainsi des établissements qui n'exercent ni activité industrielle, ni activité commerciale, ne produisent aucun bien ou service soumis à tarification et n'ont qu'un faible volume d'activité bénéficiant de financement spécifique soumis à justification.

De même, les établissements dont la mission est exclusivement administrative, au sens strict du terme et qui n'effectuent que la réglementation d'un secteur donné, n'ont pas vocation à tenir une comptabilité analytique dans la mesure où leurs charges sont constituées, à près de 90 %, par des frais généraux. Dans ce cas, la répartition desdits frais ne pourrait être que fortement arbitraire et de ce fait, les résultats obtenus ne présenteraient que peu d'intérêt pour les responsables de la gestion.

Or, il est rappelé que la finalité première de la comptabilité analytique est « l'éclairage » des décisions de gestion. Cette finalité conditionne d'ailleurs la répartition des responsabilités entre l'ordonnateur et l'agent comptable dans l'organisation de la comptabilité analytique.

4. LA RÉPARTITION DES RÔLES

Le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables trouve à s'appliquer tant au niveau de la conception que de la tenue de la comptabilité analytique.

Cependant, cette répartition classique peut se moduler selon l'organisation fonctionnelle de l'établissement et la présence ou non d'un contrôleur de gestion. En effet, un agent comptable chef des services financiers aura un rôle beaucoup plus actif au stade de la conception de la comptabilité analytique. Le domaine de la comptabilité analytique est le domaine par excellence, avec le conseil financier, dans lequel l'agent comptable peut assurer un rôle actif dans l'assistance à la prise de décisions de gestion.

4.1. CONCEPTION DE LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE

La comptabilité analytique a pour objectif d'éclairer la prise de décision de l'ordonnateur par la mise en évidence d'indicateurs de gestion. C'est donc à ce dernier qu'incombe la définition des objectifs recherchés et des méthodes à mettre en œuvre.

L'ordonnateur doit, de ce fait, être le concepteur du dispositif analytique qu'il souhaite mettre en place dans l'établissement dont il assure la gestion.

Toutefois, l'agent comptable, par son savoir faire et sa compétence technique, trouve là l'occasion d'affirmer et de renforcer son rôle d'interlocuteur privilégié de l'ordonnateur en le conseillant et en contrôlant la conformité des orientations retenues aux prescriptions du plan comptable général et du règlement général de la comptabilité publique.

Pour ce faire, il s'assurera notamment que la comptabilité analytique est bien fondée sur les données de la comptabilité générale (art. 53 du décret n°62-1587 du 29 décembre 1962), dont la tenue lui incombe.

Il veillera également au respect de la règle de cohérence entre les deux comptabilités, analytique et générale, et à l'effectivité de leur articulation. A cet égard il est important, lors de l'informatisation de la comptabilité, de s'assurer que cette articulation est convenablement opérée.

D'une manière générale, l'intervention du comptable, dans les travaux de conception, est étroitement liée à son positionnement dans l'établissement. Il va de soi que plus l'agent comptable est intégré dans la vie de l'établissement, plus l'ordonnateur est en droit d'attendre de lui une participation active et riche.

En tout état de cause, l'agent comptable doit toujours être en mesure de donner son avis sur les analyses préalables à l'instauration d'une telle comptabilité.

En revanche, lorsqu'il exerce les fonctions de chef des services financiers, l'agent comptable devient le principal concepteur de la comptabilité analytique, en liaison avec l'ordonnateur, par délégation duquel il agit, et, le cas échéant, avec la participation du contrôleur de gestion.

Dans ce cas, grâce à sa connaissance de l'établissement à travers la comptabilité générale et en raison de l'articulation nécessaire entre les comptabilités générale et analytique, l'agent comptable participe, sous l'autorité de l'ordonnateur, à la définition des objectifs de cette comptabilité de gestion, de la méthode, de ses modalités de fonctionnement (périodicité de la reddition des résultats, texture des documents nécessaires à la saisie des informations, définition des clés de répartition, ...).

4.2. LA TENUE ET L'EXPLOITATION DE LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE

L'agent comptable, quel que soit son degré de participation à la conception et à l'élaboration de la comptabilité analytique, est chargé de la tenue de cette dernière lorsqu'elle est mise en œuvre conformément aux prescriptions énoncées par l'article 216 du décret du 29 décembre 1962.

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.

Pour ce faire, il est nécessaire que l'agent comptable reçoive toutes les données soumises au traitement analytique. A cet égard, celles-ci lui sont automatiquement fournies lorsque la comptabilité analytique est « intégrée » ou lorsque l'enregistrement en comptabilité analytique est fait à partir des seules données de la comptabilité générale selon des tableaux de reclassement des charges.

Il est recommandé aux agents comptables de :

- s'assurer de la cohérence des écritures, ce qui implique la vérification permanente du caractère harmonisé des développements de la comptabilité générale d'un côté et analytique, de l'autre ;
- signaler à l'ordonnateur toute anomalie (erreur dans la répartition des charges, non-actualisation des clés de répartition en fonction de l'évolution de la structure et des activités de l'établissement, non prise en compte des charges supplétives, ...) ;
- veiller à recevoir toutes les informations et à transmettre à l'ordonnateur toutes celles qui pourraient lui être utiles.

A cet égard, il est rappelé que l'efficacité de la comptabilité analytique dépend de la rapidité de production des informations et de leur restitution à l'ordonnateur afin qu'elles puissent utilement l'éclairer dans ses prises de décision.

En conséquence et compte tenu des incidences sur la prise de décision, l'exploitation des résultats analytiques constitue une tâche délicate.

Elle revient, en premier lieu, aux autorités responsables de la gestion. Néanmoins, l'agent comptable doit trouver là matière à développer son rôle naturel de conseiller financier par les avis qu'il pourra formuler. A ce titre, il peut être amené, à la demande de l'ordonnateur, à rédiger un rapport sur les résultats de la comptabilité analytique mise en place.

De plus, lorsqu'il est également chef des services financiers, cette tâche doit naturellement lui revenir.

4.3. LA RESPONSABILITÉ DE L'AGENT COMPTABLE

Il n'existe pas de texte d'application générale rendant obligatoire la tenue d'une comptabilité analytique.

Ainsi, le caractère incomplet d'une comptabilité analytique ne suffit pas à démontrer le non-respect du principe de sincérité de la comptabilité ¹.

¹ Conseil d'Etat 27 mai 1988, sté Régy.

CHAPITRE 2

LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE ET LES CHARGES

1. LA TYPOLOGIE DES CHARGES D'EXPLOITATION

Contrairement à la comptabilité générale où le critère retenu d'analyse des charges de la classe 6 repose sur leur nature, les deux critères adoptés par la comptabilité analytique d'exploitation sont ceux de la destination et de la variabilité.

1.1. LE CRITÈRE DE LA DESTINATION : DISTINCTION ENTRE CHARGES DIRECTES ET CHARGES INDIRECTES

Une charge est directe quand elle concerne, sans ambiguïté, un produit bien déterminé ; ainsi, l'amortissement d'un bien spécifique utilisé pour un seul produit constitue une charge directe.

A contrario, si une charge ne peut pas être considérée comme directe, elle est indirecte. Par exemple, la rémunération du directeur de l'établissement est bien une charge indirecte car elle n'est imputable à aucun produit en particulier.

Pour calculer les coûts, le traitement des charges directes est assez simple car elle se rapporte sans ambiguïté à un produit bien déterminé ; pour les charges indirectes, la répartition peut s'avérer difficile, voire arbitraire.

En effet, plus leur part dans les coûts est importante, plus l'utilisation de clés trop grossières risque d'introduire un biais dans l'interprétation du résultat obtenu.

1.2. LE CRITÈRE DE LA VARIABILITÉ : DISTINCTION ENTRE CHARGES VARIABLES ET CHARGES FIXES

Une charge variable dépend du niveau d'activité. Ainsi, les consommations de matières premières, pour la fabrication de produits finis, représentent un poste variable du coût de production.

Par opposition, une charge fixe ne dépend pas du niveau d'activité ; on utilise également le terme de charge de structure. Ainsi, l'amortissement du mobilier des locaux administratifs ne dépend pas du nombre de produits vendus pendant la période.

2. L'INCORPORATION DES CHARGES

Les charges comptabilisées en classe 6 en comptabilité générale doivent être isolées puis incorporées dans le coût d'un produit. Cependant, certaines charges ne peuvent être incorporées à aucun coût tandis que d'autres, les charges dites supplétives, que la comptabilité générale ignore, doivent être prises en considération dans les calculs analytiques.

2.1. LES CHARGES NON INCORPORABLES

Les charges non incorporables sont des charges régulièrement comptabilisées en classe 6 mais qui ne reflètent pas l'activité normale de l'établissement comme des charges exceptionnelles. Il est préférable de les ignorer en comptabilité analytique car elles viendraient inutilement majorer le coût du produit et biaiserait les comparaisons dans le temps.

Le fait de considérer une charge comme non incorporable relève de l'opportunité du gestionnaire.

2.2. LES CHARGES SUPPLÉTIVES

Les charges supplétives sont prises en compte chaque fois qu'un facteur de production est utilisé « gratuitement » c'est-à-dire sans générer de charges en classe 6. Cela correspond, par exemple, au coût dit d'opportunité, qui exprime le manque à gagner entraîné par l'utilisation en interne d'une ressource qui pourrait générer une recette si elle était utilisée en dehors de l'établissement.

2.3. LES DIFFÉRENCES DE TRAITEMENT COMPTABLE

L'existence de charges non incorporables et de charges supplétives implique logiquement qu'il n'y a pas toujours de concordance parfaite entre les charges de la comptabilité générale et les charges incorporées dans la comptabilité analytique.

Ces ajustements sont appelés différences de traitement comptable et doivent toujours justifier exactement l'écart obtenu entre les deux résultats.

CHAPITRE 3

LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE ET LES COÛTS

1. COÛT COMPLET

Un coût est complet si toutes les charges ont été réparties et imputées à un produit ou à un service.

2. COÛT PARTIEL

Un coût est partiel lorsqu'une partie seulement des charges a été imputée au produit ou au service.

3. COÛT SPÉCIFIQUE

Le coût spécifique est un coût partiel qui prend en compte, dans son mode de calcul, les charges variables directes et indirectes et les charges fixes indirectes.

4. COÛT MARGINAL

Le coût marginal représente la différence entre l'ensemble des charges nécessaires à une production donnée et celles nécessaires à cette même production majorée ou minorée d'une unité.

Pour ce faire, il faut procéder à une analyse des charges et de leur élasticité.

Concrètement, il est bien souvent plus utile de s'intéresser au coût marginal représenté par la fabrication d'une série supplémentaire plutôt que d'une unité car cela correspond mieux à la réalité.

5. MÉTHODE D'IMPUTATION RATIONNELLE DES CHARGES FIXES

Elle revient à intégrer les charges fixes au coût, par référence à un niveau normal d'activité.

CHAPITRE 4

LES MÉTHODES ANALYTIQUES

1. LA MÉTHODE DES COÛTS COMPLETS

Cette méthode, dans laquelle toutes les charges sont intégrées dans les coûts, repose sur la distinction entre charges directes et charges indirectes.

Elle permet de déterminer un résultat analytique.

Alors que les charges directes sont directement imputées au coût concerné, le traitement des charges indirectes est plus complexe : elles sont préalablement classées dans des centres d'analyse.

Les centres d'analyse, ou centres de responsabilité, sont des « compartiments comptables » regroupant des activités homogènes technologiquement distinctes des activités des autres centres. Dans la pratique, les centres d'analyse correspondent souvent aux différents services ou ateliers. Cependant, plusieurs services peuvent être regroupés en un même centre, par exemple toutes les activités administratives de l'établissement, et si dans un même service, des tâches technologiquement distinctes sont effectuées, il reste possible de définir plusieurs centres.

Il est ouvert autant de centres d'analyse que la complexité de l'établissement, ses activités ou le degré de précision souhaité conduisent à le faire. Un nombre trop restreint de centres peut conduire à des regroupements arbitraires et, à l'inverse, un nombre trop élevé peut introduire une certaine confusion dans les documents et résultats restitués.

Sont distingués habituellement :

- *Les centres principaux*, assumant une fonction directement opérationnelle au niveau de la production, au niveau de l'approvisionnement ou au niveau de la distribution ;
- *Les centres auxiliaires* qui jouent un rôle plus fonctionnel et qui travaillent pour d'autres centres : le service entretien ou l'agence comptable par exemple.

La répartition des charges indirectes s'effectue généralement en deux temps, dans un tableau de répartition dont un modèle suit :

- *premier temps : répartition primaire des charges indirectes.* On porte en ligne les charges indirectes par nature et on les ventile par centres d'analyse, en colonne. Ceci permet de calculer les totaux de répartition primaire.
- *second temps : répartition secondaire.* Les totaux de répartition primaire des centres auxiliaires sont ensuite refacturés aux centres principaux, en soldant les centres auxiliaires, afin d'obtenir les totaux de répartition secondaire sur la base desquels seront calculés les coûts des unités d'œuvre.

L'unité d'œuvre, critère de répartition des charges indirectes dans les centres principaux, permet de calculer l'activité d'un centre d'analyse. Ce peut être un temps, une unité physique, un pourcentage ou une clé de répartition, un nombre de produits...

On choisit l'unité qui permet le meilleur ajustement linéaire des frais de fonctionnement du centre par rapport au nombre d'unités. Le découpage en centres et le choix de l'unité d'œuvre ne peuvent donc être effectués séparément.

Pour chaque centre d'analyse, on calcule un coût de l'unité d'œuvre en divisant le total des charges réparties par le nombre d'unités d'œuvre.

Ensuite, chaque imputation se fait proportionnellement au nombre d'unités d'œuvre nécessaires pour chaque produit.

Exemple :

	TOTAL	CENTRES AUXILIAIRES		CENTRES PRINCIPAUX		
		CA 1	CA 2	CP 1	CP 2	CP 3
Charge indirecte A	150			150		
Charge indirecte B	75					75
Charge indirecte C	250	250				
Charge indirecte D	25				25	
Charge indirecte E	300		300			
Charge indirecte F	200	200				
Total après répartition primaire	1000	450	300	150	25	75
Répartition secondaire		- 450		150	150	150
			- 300	100	0	200
Total après répartition secondaire	1000	0	0	400	175	425
Nature de l'unité d'œuvre				Kg de matière achetée	1000 € de CA	1000 € de CA
Nombre d'unités d'œuvre				50	25	17
Coût d'une unité d'œuvre				8	7	25

2. LA MÉTHODE DES COÛTS PARTIELS

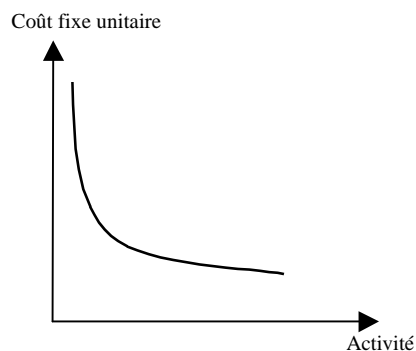
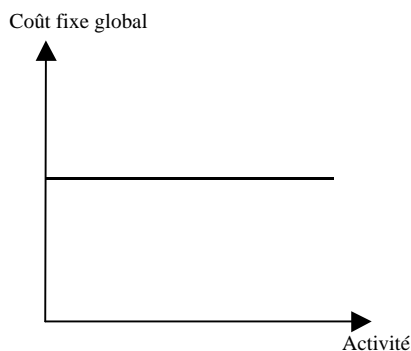
Ici, seules certaines charges sont intégrées dans les coûts, et cela permet de déterminer non pas un résultat mais une marge.

En effet, la présence des charges fixes dans le calcul des coûts complets perturbe l'analyse des coûts en cas de variation de l'activité.

Dans le modèle de base, les charges fixes sont assimilées aux charges indirectes et les charges variables aux charges directes.

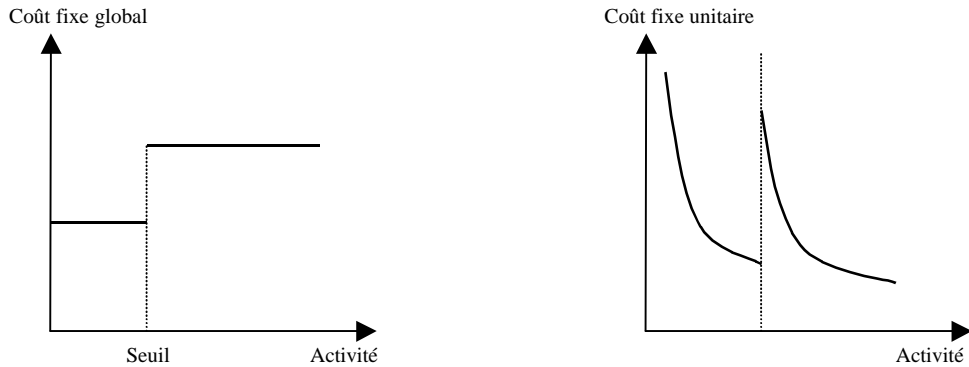
Les charges fixes sont des charges de structure qui dépendent de la capacité de production et correspondent à des décisions antérieures d'investissement. Elles sont donc indépendantes, dans une certaine mesure, du volume d'activité.

Le premier graphe représente le comportement du coût fixe global en fonction de l'activité, le second celui du coût fixe unitaire.



Cependant, un établissement dont l'activité croît, se doit d'augmenter sa capacité de production. Le niveau des coûts fixes augmente compte tenu de la réalisation de ces investissements supplémentaires.

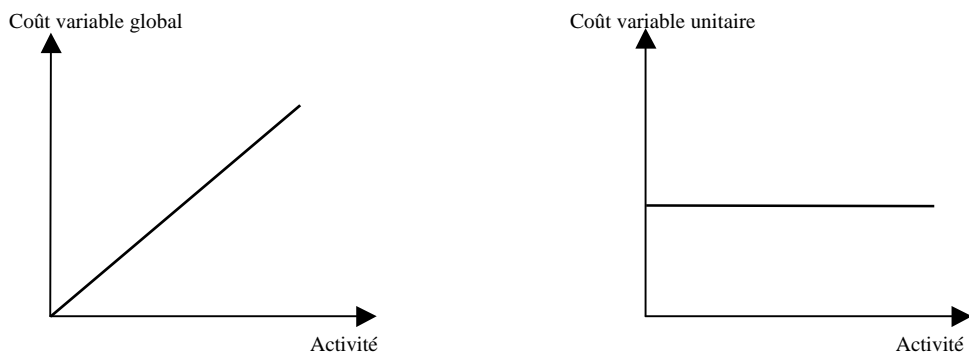
Les schémas suivants sont donc plus réalistes.



La courbe du coût fixe global est donc une courbe en escalier. Mais lorsque nous raisonnons à court terme, nous nous situons sur un segment de la courbe donc sans palier.

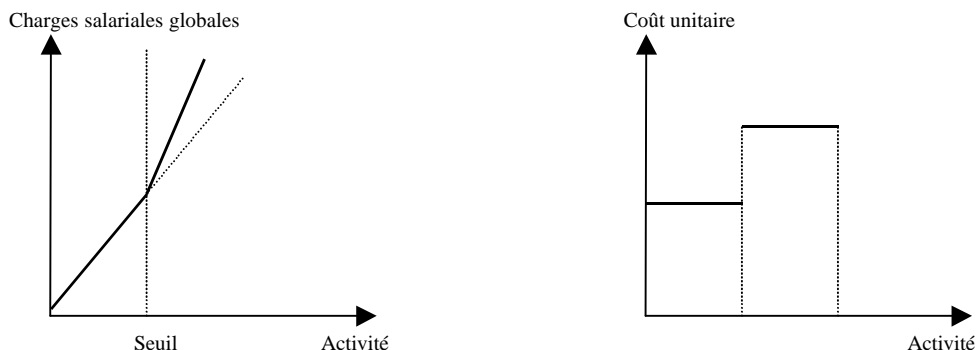
Les coûts variables, quant à eux, dépendent du niveau d'activité.

Nous supposons, dans un premier temps, qu'ils varient proportionnellement à la variation du niveau de l'activité (hypothèse de linéarité).



En fait, cette linéarité n'est valable que sur certains segments, dans la mesure où des effets de seuil vont également exister pour les charges variables.

Par exemple, les charges de personnel, directement imputables à une activité précise, sont typiquement des coûts variables. Cependant, si nous voulons augmenter la production, nous serons amenés à payer des heures supplémentaires à un taux majoré. Nous aurons alors les graphes suivants :



Ici, seules les charges variables sont ensuite ventilées entre les différents produits. Comme dans la méthode des coûts complets, les charges variables indirectes doivent d'abord être étudiées et reclassées au regard de critères d'imputation.

Les ventes sont également ventilées par produits ce qui permet de calculer, pour chaque produit, une marge sur coût variable égale à la différence entre les ventes et les charges variables.

Les frais fixes sont ensuite retranchés globalement de la somme algébrique des marges sur coût variables pour calculer un résultat analytique.

Ceci peut se faire, de façon comptable ou extra-comptable, dans un tableau d'analyse du résultat qui peut se présenter ainsi :

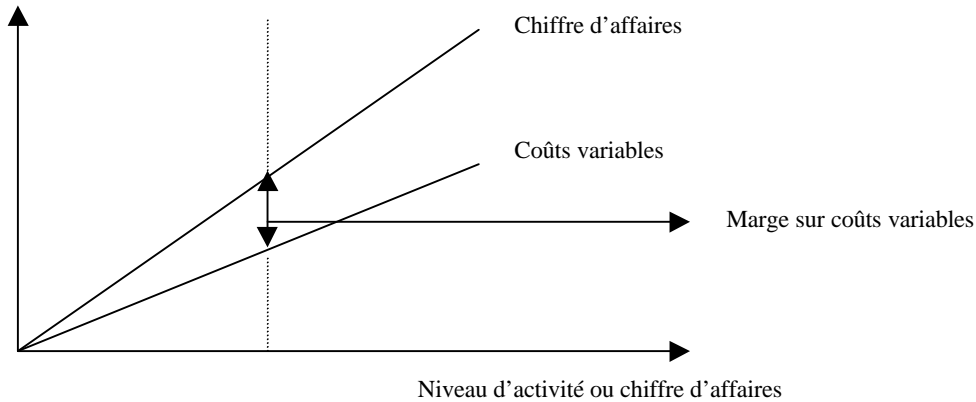
	Total	Produit A	Produit B	Produit C
Ventes	1000	350	400	250
- Coûts variables	525	250	150	125
= Marge sur coûts variables	475			
- Frais fixes	300			
+ ou – différences de traitement comptable	- 50			
= Résultat	125			

Cette méthode permet donc de décomposer le résultat global qui représente, aux différences de traitement comptable près, le total des marges sur coûts variables diminué des frais fixes.

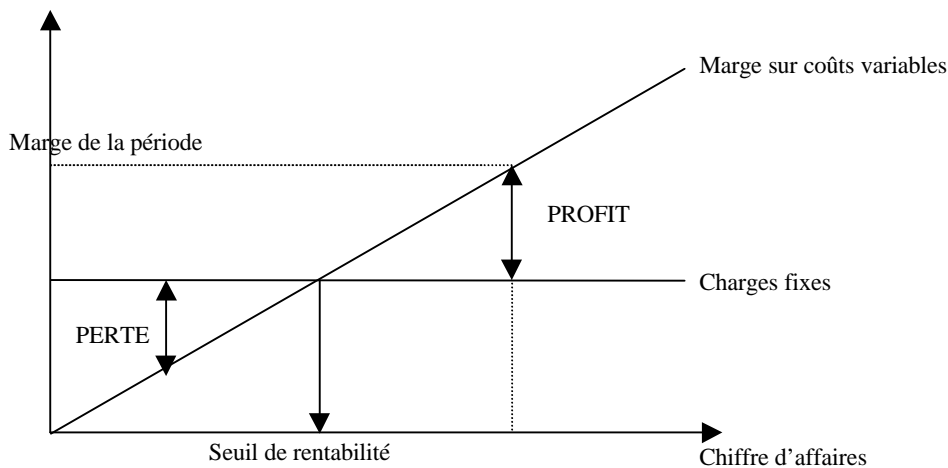
Cette analyse des charges fixes et des charges variables permet de calculer le seuil de rentabilité, très utile en gestion.

Le seuil de rentabilité, ou point mort, ou point d'équilibre, est la valeur du chiffre d'affaires pour laquelle l'établissement n'enregistre ni perte, ni bénéfice. Il peut être exprimé en unités monétaires (seuil de rentabilité en valeur) mais également en unités physiques (seuil de rentabilité en volume : nombre de produits,...).

L'hypothèse de la proportionnalité des charges variables a pour corollaire la proportionnalité de la marge sur coûts variables :



Quand le niveau d'activité est tel que la marge sur coûts variables est égale aux frais fixes, le résultat est nul.



Nous avons :

$$\frac{\text{Seuil de rentabilité}}{\text{Frais fixes}} = \frac{\text{Chiffres d'affaires}}{\text{Marge sur coûts variables}}$$

soit :

$$\text{- Seuil de rentabilité en unités monétaires (SdR}_{\text{um}}) = \frac{\text{Charges fixes}}{\text{Marge sur coûts variables : chiffres d'affaires}}$$

ou

$$\text{- Seuil de rentabilité en unités monétaires (SdR}_{\text{um}}) = \frac{\text{Charges fixes}}{t} \quad (t \text{ étant le taux de marge sur coûts variables})$$

et

$$\text{- Seuil de rentabilité en unités physiques (SdR}_{\text{uph}}) = \frac{\text{SdR}_{\text{um}}}{\text{Prix de vente unitaire}}$$

3. LA MÉTHODE DES COÛTS SPÉCIFIQUES

La méthode des coûts spécifiques complète la précédente en retenant, selon le même schéma, outre les charges variables, les charges fixes directes.

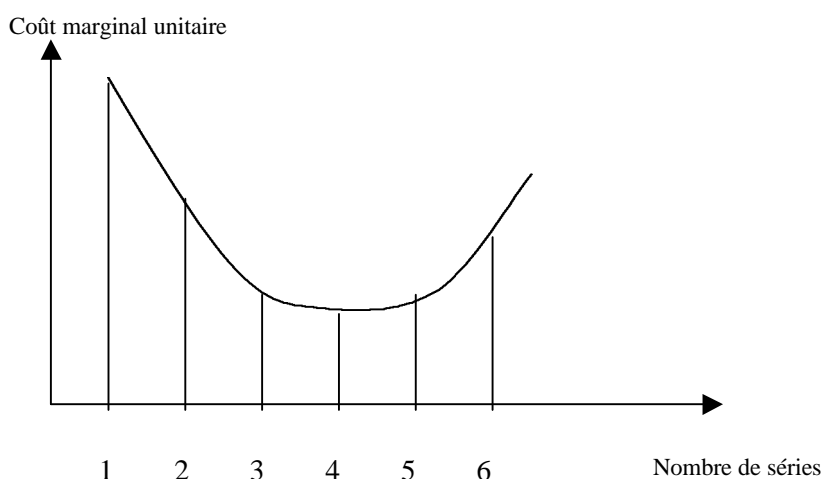
Les résultats analytiques correspondent donc ici à une marge entre le prix de vente et le coût spécifique et complètent les informations transmises par la marge sur coût variable.

4. LA MÉTHODE DU COÛT MARGINAL

Le coût marginal comprend toujours des charges variables supplémentaires puisqu'il y a accroissement de la production. Il peut également comporter des charges fixes si la structure doit être modifiée.

Les premières tranches de production coûteront de moins en moins cher car on utilisera la structure dans des conditions à chaque fois plus efficaces (phase de rendements croissants). Par contre, passé un seuil, le coût de chaque tranche va augmenter compte tenu d'une structure insuffisante et de goulots d'étranglements (phase de rendements décroissants). De plus, les coûts de distribution augmentent généralement.

Pour ces raisons, le coût marginal unitaire évoluera de la sorte :



La notion de coût marginal est souvent utilisée dans la pratique pour des calculs prévisionnels, l'objectif étant de comparer le coût marginal au chiffre d'affaires supplémentaire, ou résultat marginal, que l'on peut espérer.

Par analogie, il est également possible de déterminer l'économie marginale que l'on ferait en abandonnant une production et la comparer au chiffre d'affaires auquel il serait renoncé.

5. LA MÉTHODE DE L'IMPUTATION RATIONNELLE DES CHARGES DE STRUCTURE

La méthode de l'imputation rationnelle des charges consiste à neutraliser l'influence des variations de l'activité en appliquant aux charges fixes, directes et indirectes, un coefficient dit d'imputation rationnelle.

Les charges variables sont prises en compte dans les mêmes conditions que dans les méthodes précédentes.

Le montant des charges fixes imputées rationnellement est égal à :

$$\text{Charges fixes réelles} \times \frac{\text{Activité réelle}}{\text{Activité normale}}$$

Cela signifie qu'en cas d'activité normale, le coût obtenu est globalement identique au coût complet, en cas de sous-activité le montant de charges fixes retenu est inférieur au montant réel et inversement en cas de suractivité.

Cette méthode élimine donc une faiblesse de la méthode des coûts complets : la variation du poids des charges fixes est neutralisée.

Exemple chiffré : nous supposons ici que l'activité normale de l'établissement est de 1 000 unités.

	Janvier	Février	Mars
Activité (production en nombre d'unités)	1 000	1 200	800
Charges variables totales	20 000	24 000	16 000
Charges fixes réelles	12 000	12 000	12 000
Total des charges	32 000	36 000	28 000
Coefficient d'imputation rationnelle		1 200/1 000 = 1,2	800/1 000 = 0,8
Charges fixes imputées	12 000	12 000 × 1,2 = 14 400	12 000 × 0,8 = 9 600
Coût unitaire des charges fixes	12 000/1 000 = 12	14 400/1 200 = 12	9 600/800 = 12

Le coût unitaire des charges fixes est donc constant sur la période. Bien entendu, si les charges fixes évoluent à la suite d'une augmentation des rémunérations, le coût unitaire des charges fixes évoluera également mais du seul fait du changement des conditions d'exploitation.

6. LES CRITÈRES DE CHOIX ENTRE LES DIFFÉRENTES MÉTHODES

La *méthode des coûts complets* est la plus complète car elle prend en compte tous les types de charges mais elle est aussi la plus complexe à mettre en œuvre.

Elle présente l'avantage de permettre une valorisation des stocks en accord avec les réglementations comptable et fiscale.

Mais pour parvenir au coût complet, il faut imputer toutes les charges y compris les charges indirectes. Le choix des clés de répartition tout comme celui des unités d'œuvre peut se révéler arbitraire. Dans ce cas, les coûts complets peuvent se révéler moins pertinents.

La *méthode des coûts variables* débouche, quant à elle, sur un véritable modèle de fonctionnement de l'établissement. En effet, la connaissance des marges sur coûts variables et l'utilisation de la relation volume-coûts-profit en fait un outil de gestion prévisionnelle. Cet outil permet d'apprécier l'opportunité de privilégier, ou non, le développement d'une activité. Inversement, elle ne permet pas de valoriser correctement les stocks.

En excluant les charges fixes qui sont difficiles à imputer correctement, la méthode des coûts variables améliore la fiabilité et la précision des coûts. Les charges fixes sont donc suivies dans leur globalité.

Il est cependant vrai que la distinction entre charges fixes et charges variables n'est pas toujours aisée.

La *méthode du coût marginal*, sur la base d'analyses ponctuelles, constitue une aide aux décisions de gestion. Elle permet ainsi, par exemple, d'apprécier l'opportunité de développer une activité nouvelle ou de modifier le volume d'activité.

La *méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes*, quant à elle, analyse l'impact des variations de l'activité sur le volume des charges fixes à intégrer dans les coûts. Cette méthode repose sur la détermination d'un niveau d'activité normale

Bien que difficile à mettre en place, elle est cependant préconisée dans le cas d'un établissement dont l'activité est saisonnière (musées par exemple).

Chaque méthode présente des avantages et des inconvénients. Il appartient donc à l'ordonnateur d'adopter l'une ou plusieurs de ces méthodes complémentaires, en fonction des objectifs qu'il s'est assignés.

Pour ce faire, il est souhaitable de connaître la structure des coûts de l'établissement, c'est-à-dire la répartition entre charges fixes et charges variables.

CHAPITRE 5

L'ARTICULATION AVEC LA COMPTABILITÉ GÉNÉRALE ET LES PROCÉDURES COMPTABLES

La comptabilité analytique permet le calcul d'un certain nombre d'éléments d'actif (stocks, productions en cours, ...) qui interviennent dans la détermination des résultats.

La sécurité du calcul repose sur le rapprochement entre les éléments inscrits respectivement en comptabilité générale et en comptabilité analytique. Ce rapprochement est assuré, soit de façon intégrée, soit de façon autonome.

En outre, des procédures paracomptables peuvent être mises en place.

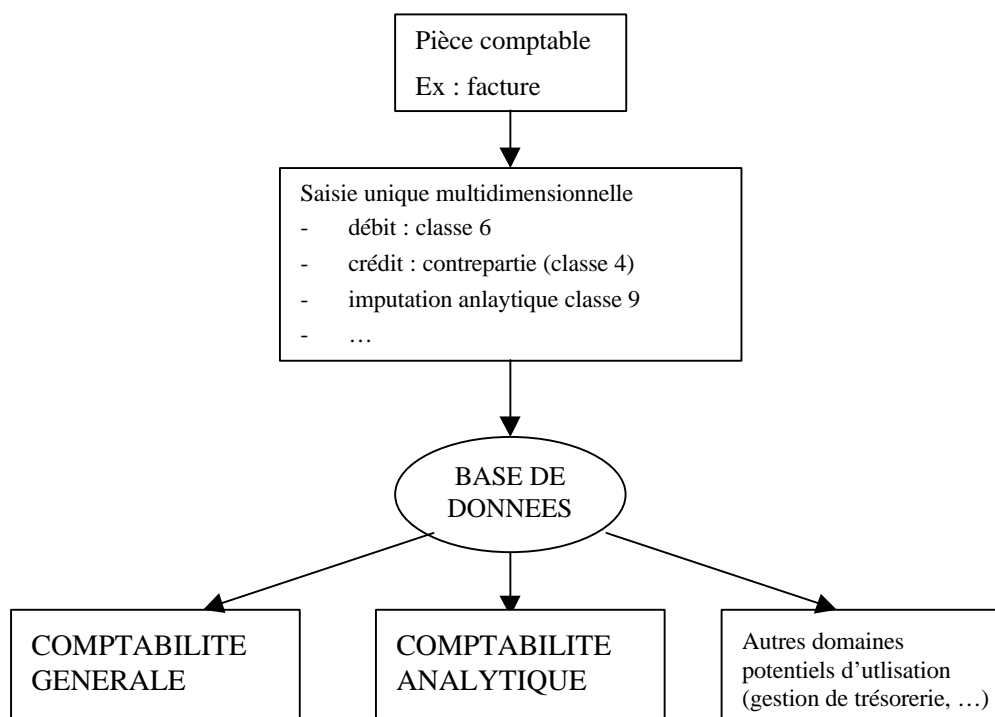
1. LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE INTÉGRÉE

Cette solution est dictée par un souci d'unité. Dans ce cas, les produits et les charges inscrits en comptabilité générale sont repris dans la comptabilité analytique au moment de leur affectation aux coûts ; pour ce faire, les comptes de coûts de la comptabilité analytique sont mouvementés concomitamment avec les comptes de gestion de la comptabilité générale.

L'informatisation des comptabilités et l'installation de plus en plus fréquente de logiciels de gestion intégrés facilitent la tenue de la comptabilité analytique en diminuant les saisies et favorisent la simultanéité des opérations.

Les écritures comptables sont en effet saisies une seule fois dans un fichier mais avec une codification multiple : comptabilité générale, comptabilité générale et toute codification utile à la gestion. Une saisie unique permet alors d'alimenter une base de données multidimensionnelle : par exemple, pour une charge, en plus de son montant et de sa contrepartie en partie double, seront saisis son imputation en classe 6 ainsi que le numéro de la classe 9 correspondant à son imputation analytique.

Les informations saisies, stockées dans la base de données, peuvent ensuite être utilisées pour de multiples traitements comme le démontre le schéma suivant :



2. LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE AUTONOME

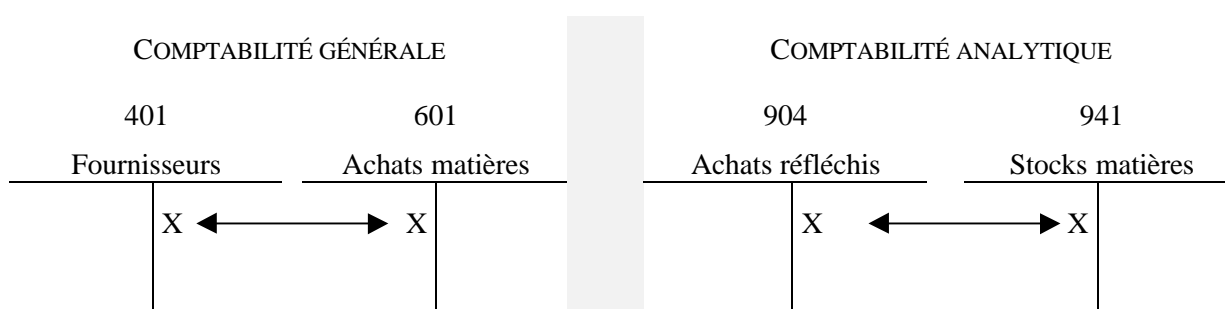
Cette méthode met clairement en évidence l'autonomie de la tenue de la comptabilité analytique par rapport à celle de la comptabilité générale.

Pour ce faire, les mouvements des comptes de produits et de charges de la comptabilité générale, ayant un impact avec la comptabilité analytique, sont retracés à l'aide de comptes réfléchis. Ainsi, à un débit d'un compte de charges en comptabilité générale, correspond un crédit d'un compte de charges réfléchi en comptabilité analytique.

A cet effet, un groupe de comptes, en classe 9, est prévu pour accueillir les données à analyser et confronter les résultats comptables obtenus dans chacune des comptabilités générale et analytique.

Ce groupe de comptes est destiné à tenir une comptabilité analytique indépendante de la comptabilité générale.

Les comptes réfléchis jouent ensuite avec les différents comptes de la comptabilité analytique afin de déterminer les différents coûts et différents coûts de revient.



3. LES PROCÉDURES PARACOMPTABLES

- Tableaux de rapprochement plus ou moins détaillés.

Le support matériel des écritures de comptabilité analytique peut être constitué par des comptes ou bien par des tableaux de calcul.

- Utilisation directe des mêmes renseignements en comptabilité générale et en comptabilité analytique grâce, par exemple, à une codification double voire multiple.
- Utilisation d'un système comptable unique cohérent appelé « système croisé ».

Selon la nature de l'activité ou les besoins de l'analyse, les rapprochements peuvent être partiels (fournitures, main-d'œuvre, énergie, ...) ou complets s'il s'agit de déterminer des coûts de revient (ou coûts complets). Aussi, toutes ces procédures nécessitent des niveaux de rapprochement appropriés.

CHAPITRE 6 :

ILLUSTRATION : LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE AU CENTRE SCIENTIFIQUE ET TECHNIQUE DU BÂTIMENT

La comptabilité analytique a été mise en place au CSTB afin de déterminer la répartition des charges et des produits par activité et par service puis de calculer la marge analytique réalisée par type d'activité au sein de chaque service.

Elle permet également de comparer le coût complet d'une affaire¹ au budget prévu ou à son financement et à la facturation et de mesurer ainsi l'écart entre prévision et réalisation pour les affaires d'une certaine importance.

A ce titre, la comptabilité analytique représente également l'instrument de contrôle et de pilotage le plus fin de la réalisation budgétaire dans la mesure où il apporte en plus des écarts chiffrés une information quantifiée sur la cause réelle de l'écart et d'identifier notamment le niveau de mobilisation des facteurs de production impliqués dans réalisation des produits et des services. Cette connaissance permet, le cas échéant, d'adopter les mesures correctives en cours d'exercice destinées à accélérer le processus production ou à contenir les dérives injustifiées de dépenses en identifiant précisément le contrat ou le type de produits à l'origine d'un dérèglement. A cet égard il importe de choisir un ou plusieurs inducteurs de coût pertinents (ou unité d'œuvre) qui traduisent le plus fidèlement possible la réalité des conditions de production et de mesurer l'activité des services impliqués. Il peut s'agir par exemple du temps d'utilisation de la main d'œuvre ou des immobilisations, d'une unité physique telle qu'une masse déplacée ou un nombre de produits fabriqués. Pour sa part, le CSTB a retenu comme critère exclusif le temps de travail de la main d'œuvre directe des services opérationnels.

NB : une affaire ne peut être traitée que par une seule unité budgétaire (UB). Si plusieurs services interviennent sur un même contrat, il y aura autant d'affaires que de services concernés.

Dans notre exemple, il s'agit bien d'un instrument de pilotage : les résultats issus de la comptabilité analytique constituent des outils d'aide à la décision (évolution de la tarification, calcul des résultats par activité ou par affaires,...).

1. DESCRIPTION ET ORGANISATION DE L'ÉTABLISSEMENT

Le CSTB procède à des études et des recherches scientifiques et techniques intéressant la construction et le logement. Il participe également à l'instruction de normes relatives à la construction. Dans le prolongement de cette activité fondamentale, il contribue à la diffusion des connaissances scientifiques issues de la recherche et de la normalisation dans le milieu professionnel du bâtiment et offre des services de haut niveau dans le domaines de l'évaluation technologique des produits et procédés industriels de fabrication ou de construction du bâtiment (Essais et mesures, avis techniques, certification).

Par souci pédagogique, les structures de l'établissement qui sont décrites dans le schéma n° 1 sont volontairement simplifiées et limitées en nombre en effectifs ainsi qu'en volume d'activité.

Les services généraux sont des services fonctionnels et emploient essentiellement la main d'œuvre indirecte qui apporte un soutien logistique aux services opérationnels :

- le siège et son administration ;

¹ Définition de l'affaire : unité juridique élémentaire de gestion et de suivi du résultat.

Ex : un contrat de recherche.

- deux directions : la direction de la recherche et la direction commerciale ;
- deux services généraux décentralisés situés à Marne-la-Vallée et Nantes.

Les services opérationnels (centres de responsabilité) sont au nombre de quatre. Leurs effectifs se composent exclusivement de la main d'œuvre directe qui se consacre aux activités rémunérées du CSTB. Il s'agit soit des activités de recherche financées ou bien par une subvention de l'Etat ou bien par des ressources commerciales issues de contrats d'études avec des personnes publiques et industriels du bâtiment, soit des activités purement commerciales destinées à cette dernière catégorie de clientèle que l'on regroupe par souci de simplification dans notre exemple en grandes familles de produits : « diffusion des connaissances » et « évaluation technologique ».

2. LA MÉTHODE DES COÛTS COMPLETS AU CSTB

Le schéma n° 2 « *Méthodologie* » synthétise la méthode retenue qui est celle des coûts complets. Sur un plan pédagogique, il est conseillé au lecteur de l'instruction, à chaque nouvelle étape dans le déroulement de la méthode, de se reporter à ce schéma explicatif.

Cette méthode de comptabilité analytique, adaptée à l'établissement, repose sur une analyse très fine du temps de travail qui représente naturellement l'unité d'œuvre choisie pour valoriser les coûts de revient des produits et pour articuler le barème de tarification des produits du CSTB. Il convient de préciser à cet égard que les charges de personnel représentent au CSTB 60 % du total des charges.

Deux points ne seront volontairement pas développés dans cette section de manière à ne pas encombrer le propos : les stocks et en-cours de production et les relations inter-services.

Le schéma n° 3 « *flux des traitements analytiques* », dont la légende figure en fin de document, reprend les différentes étapes dans le calcul des coûts. Ce schéma reprend l'intégralité de la méthode des coûts complets, il faut donc le considérer avec vigilance dans notre exemple étant donné les omissions précitées.

Ne seront donc pas commentés ici les renvois numérotés 1, 7, 8, 11 et 12.

Sur le plan informatique, la « comptabilité analytique » est alimentée par les données issues de la comptabilité des engagements et de la comptabilité générale dont l'organisation répond à quatre préoccupations :

- identifier la nature du produit ou de la charge de l'exercice considéré par le compte d'imputation comptable ;
- identifier l'unité budgétaire (UB) responsable du flux de dépense ou de recette par son numéro de service ;
- affecter les charges directes aux produits qui les justifient par un code analytique, le numéro d'affaire autorisant le rapprochement des coûts directs et des produits correspondants ainsi que le regroupement des affaires par grande famille d'activité ;
- recenser la quantité d'unité d'œuvre affectée par produit ou famille de produits, en l'occurrence le nombre de journées opérationnelles consacré par la main d'œuvre directe à chaque affaire qui fait l'objet d'une déclaration hebdomadaire dans le cadre d'un relevé des temps affectés.

Cette dernière répartition des temps directs par affaire permettra en effet d'imputer proportionnellement dans un deuxième temps l'ensemble des charges non affectées c'est à dire non seulement les temps non opérationnels de cette même main d'œuvre directe mais également l'ensemble des charges indirectes qui seront ainsi repercutées dans le prix de vente des services.

Ces traitements nécessaires au processus d'analyse suppose donc une coordination de l'ensemble des comptabilités comptables, et auxiliaires (engagements clients et fournisseurs, gestion des ressources humaines) et qu'elles soient fiables au sein de l'établissement.

2.1. LE TRAITEMENT ET LA RÉPARTITION DES CHARGES

Les tableaux de répartition des charges doivent être lus et analysés de manière chronologique.

Les charges issues de la comptabilité générale, ventilées par nature selon la nomenclature comptable, sont dans un premier temps réparties par services. Il est alors possible d'établir exhaustivement les charges comptables par service.

Sont ensuite exclues les *charges non incorporables* c'est à dire celles qui ne présentent pas d'intérêt économique parce qu'elle ont un caractère exceptionnel et n'entrent pas dans le cycle d'exploitation des activités de l'établissement ou restent étrangère à l'élaboration des produits et services courants. Ces charges n'ont pas en effet à être couvertes par le prix de vente de l'unité d'œuvre du service ou le prix unitaire des produits. Dans notre cas, sont à ce titre retranchées les charges financières et exceptionnelles, les transferts de charges, l'IS ainsi que la participation des salariés.

A l'inverse sont intégrées les *charges supplétives* ne figurant pas dans la comptabilité générale mais que, par souci de sincérité économique, l'établissement devrait supporter. Les charges supplétives permettent ainsi de corriger les charges apparentes, de certains coûts masqués pour des raisons d'opportunités économique ou de contraintes fiscales comme par exemple certains amortissements accélérés justifiés par une obsolescence rapide de matériels. A titre d'illustration sont ainsi réincorporées aux charges analytiques l'équivalent des dépenses qu'auraient engendrées la mise à disposition gratuite de locaux et de personnels.

A ce stade du processus, il est désormais possible de déterminer les charges analytiques (charges directes et charges indirectes) par services (UB).

Ainsi, sur un total de charges analytiques de 28 569 K€, 1210 K€ sont imputables à la direction recherche.

En ce qui concerne les *charges directes* il convient de rappeler que l'organisation mise en place au sein de l'établissement permet d'imputer ces charges directes sur des affaires qui sont elles mêmes rattachées aux UB : la partie la plus importante de ces coûts directs résulte du temps dit « *affecté* », c'est à dire du temps de travail (valorisé à partir du salaire réel des personnels concernés) que les salariés du CSTB ventilent eux-mêmes, entre les affaires ou groupe d'affaires dont ils ont la charge. Les autres coûts recouvrent essentiellement des achats de sous-traitance incorporés aux produits et des frais de missions et déplacements justifiés par la réalisation de ces affaires.

Ainsi, les charges directes, pour un montant de 13 995 K€, en l'occurrence des achats incorporés, des services extérieurs et des charges directes de personnel, sont donc déjà ventilées par UB (tableau n° 2 « *ventilation des charges directes* »).

Les charges indirectes, qui représentent 51 % des charges analytiques totales font, quant à elles, l'objet d'une répartition en deux temps, explicitée dans le tableau n° 3 « *répartition des charges indirectes* » :

- *répartition primaire* : le procédé est simple, une première répartition a déjà été effectuée dans le tableau de répartition des charges analytiques par service. Les charges directes sont alors simplement retranchées. A l'issue de cette répartition, toutes les charges directes sont imputées à une UB ;
- *répartition secondaire* : les charges indirectes représentatives des charges de fonctionnement des UB fonctionnelles sont ensuite « imputées » aux UB consommatrices de ces activités logistiques au moyen de clés de répartition. Il est à noter que ces clés, dans notre exemple, sont déterminées à partir des deux facteurs de production que sont le travail et/ou le capital. Le premier est valorisé par le poids relatif des charges salariales des UB consommatrices et le second par le poids relatif de leurs amortissements. Cette répartition s'effectue progressivement colonne par colonne, donc service par service, le total des clés de répartition des charges indirectes de chaque service devant par construction être égal à 100 ;

- il peut être également envisagé d'affiner cette analyse en déclinant les charges indirectes des services fonctionnels par type d'activité fonctionnelle (Service des ressources humaines, service des achats, service des recettes, service comptable, etc...) afin de rechercher pour chaque activité l'inducteur de coût le plus significatif qui permettra de « facturer » ce service aux unités consommatrices (par exemple et respectivement pour les services mentionnés précédemment : Nombre de bulletins de paie, factures fournisseur, factures client, opérations de règlement, etc...). Au terme de cette approche, les charges de fonctionnement de chaque service fonctionnel pourront ainsi être rapportées à une quantité produites ou traitées de bulletins de paie, de factures, de fiches de recherche et conduire à une connaissance plus fine du coût unitaire des activités des services fonctionnels. Et par ailleurs, la connaissance du nombre d'unités consommées par les services utilisateurs ouvre dans cette optique la voie d'une imputation en « cascade » ces charges indirectes des services fonctionnels.

Illustration de la cascade d'imputation des charges indirectes au cas d'espèce : les charges indirectes imputées au siège.

Ces charges indirectes, imputées dans un premier temps au siège, sont réparties dans leur totalité dans les différents services et UB. Ainsi, ces charges sont réimputées à hauteur de 12,64 % à l'UB1 (soit 632 K€), 19,05 % à l'UB2 (soit 953 K€),... mais également dans les quatre autres services fonctionnels. Il est ensuite procédé au même déroulement pour les autres services jusqu'à ce que l'intégralité des charges indirectes soit rapportée aux UB opérationnelles.

A ce stade, plus aucune charge analytique n'est imputée à un service fonctionnel et il est alors possible de passer à l'étape suivante qui consiste à mettre en parallèle les coûts calculés aux produits.

2.2. LE CALCUL DE LA MARGE NETTE PAR FAMILLE DE PRODUITS ET PAR UB

Il est ensuite procédé au calcul de la marge nette par service et produit par le biais d'une projection des coûts analytiques aux produits par services.

Dans la perspective de la construction de ce dernier tableau analytique, il convient de récapituler préalablement les informations dont nous disposons pour opérer ce retraitement :

- d'une part l'ensemble des données brutes enregistrées quotidiennement dans les comptabilités auxiliaires de recettes et de dépenses qui peuvent être réconciliées grâce au N° d'affaire. Il s'agit d'une part des *recettes* analytiques ventilées *par services opérationnels et par famille de produits* ou services et d'autre part des *charges directes affectées par affaires* telles que les frais de missions ou déplacement ou les achats et sous-traitance incorporés aux produits. Ces informations exogènes ne font donc l'objet d'aucun traitement particulier au sein de ce tableau avant leur rapprochement des charges directes de personnel et des charges indirectes ;
- le traitement des *charges de personnels directs* repose sur l'imputation de la part de leur temps d'activité non opérationnel c'est à dire qui n'est pas consacré à une activité rémunérée du CSTB (produit commercial ou subvention de recherche). Il est rappelé que les personnels directs affectent pendant les jours ouvrables de l'établissement une partie de leur temps de travail sur des affaires rémunérées (temps opérationnel). La part non opérationnelle (congés, maladies, RTT, colloques, production immobilisée, formation etc...) qui résulte de la différence entre les salaires versés aux personnels directs et la valorisation monétaire de leur temps opérationnel doit donc être réintroduite et ventilées entre les différentes familles de produits et UB. Cette distribution est opérée en proportion du temps affecté directement aux affaires telles que données dans notre tableau par UB et familles de produits. Bien entendu, le temps opérationnel ainsi que le temps non opérationnels sont exprimés en termes monétaires sur la base des salaires individuels versés ;

- quant aux *charges indirectes* qui ont déjà fait l'objet au cours des étapes précédentes d'une première répartition (dite secondaire) sur les seuls services opérationnels (UB1 à UB4), elles sont à présent projetées sur les différentes familles de produits. A cet effet, la distribution reste proportionnelle au poids des charges de personnels directs (temps opérationnels et non opérationnels) dans la réalisation des produits ou services.

Ces deux dernières mécaniques de distribution sont représentées dans le schéma synthétique de la méthode par deux coefficients de majoration des charges opérationnelles des personnels directs.

Dans notre exemple, les produits analytiques représentent l'ensemble des produits d'exploitation de la comptabilité générale issus des seules activités rémunérées (produits commerciaux et subventions de recherche) à l'exclusion des produits calculés (réintégrations de d'amortissements et de provisions) et s'élève à 30 000 K€.

Ces produits analytiques figurent, famille par famille de produits, déjà ventilés par UB, dans le tableau « *Projection des coûts analytiques par produits par famille sur la base du temps opérationnel affecté des personnels directs* ».

Il est possible de vérifier, à chaque étape du processus de calcul de la marge sur coûts directs puis de la marge nette que la totalité des produits et des charges directes ou indirectes ventilées par produits et services recouvre bien les résultats analytiques globaux connus ou issus des étapes précédentes : non seulement les produits totaux d'exploitation dont la subvention de recherche, mais également les charges totales des personnels directs des services opérationnels, puis les charges totales indirectes déjà imputées par unités budgétaires opérationnelles.

Les *charges de personnel direct* sont scindées en deux lignes : celles concernant la valorisation des temps affectés et celles relatives à la valorisation des temps non affectés qui seules doivent faire l'objet d'une imputation par le coefficient de majoration (C_{NP}).

Le *temps de travail affecté* correspond au temps de travail que les salariés ont eux-mêmes déclaré avoir consacré directement à une affaire ou groupe d'affaires et l'unité d'œuvre retenue est la ½ journée de travail est donc simplement reporté par famille de produits dans le tableau de répartition.

La somme de ces temps imputés et valorisés, rapportée au total des charges de personnels directs (issues des charges analytiques) permet de déterminer *le coefficient général de majoration pour temps non opérationnels* (C_{NP}) qu'il est alors aisé d'appliquer aux différentes familles de produits sur la base des temps affectés qui ont été reportés précédemment.

$$C_{NP} = \frac{\text{Charges de main d'œuvre directe}}{\text{Charges de main d'œuvre sur activité non opérationnelle}}$$

Le taux d'activité opérationnelle des personnels directs s'élève dans notre exemple, pour l'UB1, à 55 %, soit 989K€/1800K€ tandis qu'il représente 63% Pour le total des UB.

Il est dès lors possible de dégager de cette première étape le total des charges de personnels directs ainsi que la marge sur coût direct par famille de produits et par service qui résulte de la différence entre les produits et les charges directes ainsi réparties.

Il convient à présent *d'imputer les charges indirectes* selon une méthode similaire qui conduit à appliquer *le taux de majoration pour charges indirectes* (C_{FG}) au montant des charges de personnels directs résultant de l'étape précédente pour chaque famille de produit ou de service.

Le coefficient de majoration pour frais généraux est le rapport entre les charges de personnel direct majorées des charges structurelles indirectes sur les charges de personnel directs.

$$C_{FG} = \frac{\text{Charges totales (sauf charges externes affectées sur produits)}}{\text{Charges de main d'œuvre directe}}$$

Nous sommes donc dorénavant en mesure de déterminer la marge nette pour chaque famille de produit ou de service en retranchant de la marge sur coût direct l'ensemble des charges indirectes ainsi réparties.

Il paraît important de souligner que l'ensemble des mécanismes de répartition qui viennent d'être décrits reposent sur la mesure de l'unité d'œuvre, le temps de travail, qui sera d'autant plus précise qu'elle est organisée par rapprochement du nombre de jours opérationnels affecté à des activités rémunérées par les personnels directs au cours de l'année considérée et du nombre de jours ouvrés de l'établissement. Ce dernier représente en effet pour l'établissement une opportunité de recettes mais aussi le coût des temps non opérationnels parmi lesquels figurent non seulement les temps de présence des personnels opérationnels qui ne procurent pas de revenus directs au CSTB (Colloques, production immobilisée, déplacement, formation etc.) mais également les temps de congés payés, d'absentéisme (congé maladie) ou de réduction du temps de travail.

Ces retraitements ainsi que les correspondances des coefficients de majoration sont illustrés dans le schéma « *methodologie* ».

Il est désormais possible de déduire la tarification des prestations proposées par l'établissement, soit le prix de l'unité d'œuvre ramené à une journée par UB et par catégorie de personnel : c'est l'objet du dernier cadre « *tarif des prestations journalières* ».

SCHEMA n° 1 : STRUCTURES DE L'ETABLISSEMENT**Services fonctionnels:**

Services généraux du siège

Services généraux dédiés

Services généraux décentralisés

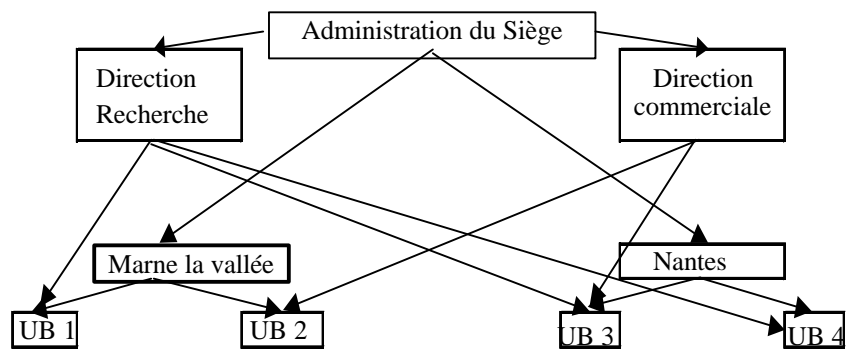
Services opérationnels:

SCHÉMA n°2 : MÉTHODOLOGIE

SCHÉMA n°3 : FLUX DE TRAITEMENTS ANALYTIQUES

FLUX DES TRAITEMENTS ANALYTIQUES : LÉGENDE

- (1) reprise des stocks initiaux
- (2) répartition des charges indirectes par centres d'analyse
- (3) affectation des charges directes aux différents coûts
- (4) calcul direct des unités d'œuvre
- (5) imputation des charges indirectes d'approvisionnement au coût d'achat
- (6) calcul des coûts d'achat
- (7) entrée en stock des matières
- (8) sortie des consommations
- (9) imputation des charges indirectes de fabrication au coût de production
- (10) calcul des coûts de production
- (11) entrée en stock des produits fabriqués
- (12) sortie des produits vendus
- (13) imputation des charges indirectes de commercialisation au coût de production
- (14) calcul des coûts de distribution
- (15) calcul des coûts de revient
- (16) ventilation des ventes par produits
- (17) calcul des résultats analytiques
- (18) bouclage avec la comptabilité générale

TABLEAU n°1 : RÉPARTITION DES CHARGES

TABLEAUX n^{os} 2 ET 3

TABLEAU DE PROJECTION DES COÛTS ANALYTIQUES PAR PRODUITS PAR FAMILLE SUR LA BASE DU TEMPS OPÉRATIONNEL AFFECTÉ DES PERSONNELS DIRECTS

DÉTERMINATION DU TAUX D'ACTIVITÉ OPÉRATIONNELLE PLAFOND

Détermination du taux d'activité opérationnelle plafond					
	Jours	Heures			
Nombre de jours ouvrables de l'année (jours pointés)	253	1 771			
Congés payés	25				
Nombre de jours ouverts sur la base de 35 heures hebdomadaires	228	1 596			
(10% des jours ouverts sur la base de 39 heures/semaine)	22,8	160			
Nombre de jours ouverts sur une base de 39 heures hebdomadaires	205	1 436			
Taux moyen d'absentéisme	2,4%				
Congés maladies de l'année (2.4%*205j)	5	172			
Nombre de jours opérationnels / base de 39 heures hebdomadaires	200	7 010			
Taux d'activité opérationnelle plafond	79%	(Jours opérationnels / ouvrables)			
Taux d'activité opérationnelle des personnels directs	63%	55%	70%	58%	66%
Coefficient de majoration pour activités non opérationnelles	1,60	1,82	1,43	1,71	1,53
Coefficient de majoration pour frais généraux	2,24	2,39	2,25	2,17	2,21
Charges opérationnelles de personnels directs (en k€)	Total	UB1	UB2	UB3	UB4
Ingénieur1	1 933,9	218,8	507,5	682,5	525,0
Ingénieur2	3 230,5	362,0	768,3	1 144,0	956,2
Technicien	2 223,3	408,5	678,5	396,8	739,5
	7 387,6	989,2	1 954,4	2 223,3	2 220,7
Effectif direct	Total	UB1	UB2	UB3	UB4
Ingénieur1	40	5	10	15	10
Ingénieur2	70	10	15	25	20
Technicien	75	15	20	15	25
	185	30	45	55	55
Tarifs de prestations journalières (en €)	sur la base de 200 jours opérationnels par an				
	Général	UB1	UB2	UB3	UB4
Ingénieur1	862,84	952,90	818,27	846,87	884,52
Ingénieur2	823,62	788,35	825,84	851,64	805,42
Technicien	529,05	593,12	546,95	492,29	498,35

TITRE 4

LA COMPTABILITÉ MATIÈRE

CHAPITRE 1

LES DISPOSITIONS RÉGLEMENTAIRES

Les dispositions réglementaires du décret n°62-1587 du 29 décembre 1962 prévoient que :

- la comptabilité comprend une comptabilité générale et, selon les besoins et les caractères propres à chaque organisme public, une comptabilité analytique et une ou plusieurs comptabilités spéciales, valeurs et titres (article 51) ;
- 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 aux organismes publics ainsi que les objets qui leur remis en dépôt ;
 - les formules, titres, tickets, timbres et vignettes destinés à l'émission et à la vente (article 54).
- en ce qui concerne les biens des organismes publics autres que les deniers, les valeurs à émettre et les objets et valeurs appartenant à des tiers, « les modalités de prise en charge, d'emploi, de conservation sont fixées selon les règles propres à chaque catégorie d'organismes publics » (article 45) ;
- dans les EPIC, la tenue de la comptabilité matière (article 217) est confiée à l'agent comptable, mais que, s'il ne peut la tenir lui-même, il en exerce le contrôle : « les instructions données à ce sujet au préposé doivent recueillir son accord ». Il fait, de plus, « procéder à l'inventaire annuel des stocks ».

Ces dispositions ne précisent :

- ni le champ d'application de la comptabilité matière qui est très vaste et qui recouvre :
 - les biens meubles (matériels et outillages, mobiliers et matériels de bureau, matériels d'emballage, titres et valeurs appartenant à l'organisme) ;
 - les valeurs d'exploitation (stocks, travaux en cours) ;
 - et les valeurs inactives qui n'ont pas à figurer au bilan (d'une part, les formules ou vignettes destinées à être remises en contrepartie de versements en numéraire effectués au profit de l'établissement, d'autre part, les articles tels que les titres, valeurs, objets n'appartenant pas à l'organisme, déposés par des tiers en vue de l'exécution de certaines opérations).
- ni l'objet de la comptabilité matière qui peut être défini comme la description en quantité et, le cas échéant, en valeurs des existants et des mouvements de biens ;
- ni les modalités de mise en œuvre de la comptabilité matière, à savoir d'une part, la désignation des autorités chargées d'ordonner les mouvements et des agents habilités à tenir la comptabilité matière, d'autre part, les modalités de l'organisation comptable proprement dite de la surveillance et du contrôle.

CHAPITRE 2

COMPÉTENCES ET RESPONSABILITÉS RESPECTIVES DE L'AGENT COMPTABLE ET DES SERVICES ORDONNATEURS

Une approche pragmatique de ce problème permet de distinguer dans les établissements les trois cas particuliers suivants.

1. 1^{ER} CAS : L'ÉTABLISSEMENT GÈRE DES VALEURS D'EXPLOITATION (STOCKS, TRAVAUX EN COURS)

Cette gestion relève de toute évidence des services ordonnateurs compte tenu de la technicité qu'elle implique (rôle du chef de travaux par exemple), de la surveillance matérielle qu'elle suppose et qui incombe au dépositaire (magasinier) voire au détenteur (chef d'atelier).

Les achats, la réception des marchandises, la tenue des stocks (conservation, distribution, utilisation), la surveillance et l'enregistrement des mouvements, sont des activités qui ne devraient pas, sauf exception, relever du comptable.

Le principe de la séparation des ordonnateurs et des comptables interdit d'ailleurs au comptable d'effectuer les actes essentiels de cette gestion : signature des bons de commande (acte d'engagement) et des ordres d'entrée ou de sortie (certification).

Le comptable doit en revanche :

- Participer à l'organisation de la comptabilité matière, s'agissant notamment des modalités :
 - de prise en charge (conditions de réception des matières, denrées, ...)
 - de conservation ou d'utilisation des biens et valeurs d'exploitation pris en charge ;
 - de mise en place des dispositifs de sécurité ;
 - d'exécution des mouvements ordonnés par la personne habilité à cet effet ;
 - d'identification et de désignation des articles à comptabiliser au titre des valeurs d'exploitation (élaboration de répertoires organisés sous forme de nomenclatures propres à l'établissement) ;
 - de passation des écritures : tenue des inventaires (inventaire général sous forme de fichier, inventaires particuliers, extraits de l'inventaire général remis aux préposés ou détenteurs) ou des registres d'enregistrement des mouvements ;
 - de justification des mouvements (définition des pièces justificatives : ordres d'entrée et de sortie, procès-verbaux, certificats administratifs, ...)
 - de centralisation des mouvements (autorité qualifiée, périodicité).
- Surveiller la tenue de la comptabilité matière.

La gestion proprement dite des valeurs d'exploitation comme d'ailleurs des biens meubles est placée sous le contrôle des autorités chargées de la surveillance administrative ou technique de l'organisme.

En conséquence, n'étant chargé ni de la gestion, ni de la surveillance matérielle de cette gestion, le comptable ne tient pas, sauf exception, la comptabilité matière proprement dite. Son action se limite à enregistrer dans la comptabilité deniers la valeur des stocks détenus par l'organisme telle qu'elle est déterminée par les services techniques. Le comptable ne dispose, en effet, d'aucun moyen fiable pour lui permettant d'opérer ce calcul.

Cependant, il lui appartient, comme pour toute autre écriture, de s'assurer de la cohérence des montants qui lui sont indiqués, en s'appuyant sur tous les documents de la comptabilité matière et justifications mis à sa disposition par l'ordonnateur : inventaire quantitatif détaillé établi par le gestionnaire du stock, valeur antérieure, clé d'actualisation, montant des achats, bons d'achats, bons de sortie, ... Si ces vérifications font apparaître des anomalies, il doit les signaler à l'ordonnateur et demander toute justification, y compris la reconnaissance sur place des existants.

- Faire procéder à l'inventaire annuel de stocks en application de l'article 217 du décret précité de 1962.

Il ne lui appartient pas de se substituer à l'ordonnateur pour accomplir cet inventaire, mais il doit exiger des services assurant la surveillance administrative ou technique, un exemplaire des rapports, procès-verbaux, états de récolement afin de joindre ces pièces justificatives aux pièces générales du compte financier.

Les comptables sont personnellement et pécuniairement responsables des contrôles qu'ils sont tenus d'assurer en matière de recettes, de dépenses et de patrimoine dans les conditions prévues par le règlement général sur la comptabilité publique et l'alinéa 2-I, article 60 de la loi 63-156 du 23 février 1963. Leur responsabilité pourra être mise en cause, en outre, lorsqu'ils n'ont pas assumé les tâches qui leur incombent (cf. participations à la conception de la comptabilité matière, et contrôle de la cohérence des écritures) notamment :

- lorsque, en l'absence de comptabilité matière dont la tenue s'imposait, il n'a pas invité l'ordonnateur à remédier à cette carence ;
- lorsqu'il a accepté sans réserve des opérations irrégulières faites par le préposé, ou le détenteur, sauf dans les cas où les documents justificatifs produits ne permettaient pas d'en déceler l'irrégularité ;
- lorsqu'une faute ou une négligence caractérisée a été relevée à la charge du comptable à l'occasion de son contrôle.

En revanche, ils ne sont pas responsables des opérations relevant de la compétence de l'ordonnateur dans la mesure où ils n'ont pas la maîtrise de ces opérations, ni la possibilité matérielle d'en assurer un contrôle réel, notamment de vérifier la réalité permanente des existants.

Pour l'ensemble des compétences exercées par l'ordonnateur dans le domaine de la comptabilité matière, notamment en cas d'erreurs, de détournements, de vols, c'est la responsabilité de celui-ci qui peut être mise en cause. Dans le silence actuel des textes, cette responsabilité relève du droit commun et de la Cour de discipline budgétaire et financière.

2. 2^{ÈME} CAS : L'AGENT COMPTABLE TIENT DIRECTEMENT LA COMPTABILITÉ MATIÈRE

L'établissement n'a ni stocks, ni magasins, mais le comptable se voit confier la garde d'objets et de valeurs, comme par exemple dans les établissements hospitaliers.

Dans ce cas, l'ensemble des règles de la comptabilité publique s'impose au comptable et sa responsabilité est pleinement engagée. Le premier alinéa du paragraphe VI de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 est à cet égard très précis. Il dispose que « *le comptable public dont la responsabilité pécuniaire est engagée ou mise en jeu a l'obligation de verser immédiatement de ses deniers personnels, une somme égale Dans le cas où il tient la comptabilité matière, à la valeur du bien manquant* ».

Les obligations qui s'imposent aux comptables et les règles qu'ils doivent appliquer en ce qui concerne cette comptabilité matière sont définies par la réglementation sur la comptabilité des valeurs inactives.

3. 3^{ÈME} CAS : LA GESTION DES MATIÈRES ET VALEURS ET LE MANIEMENT DES DENIERS PUBLICS SONT CONCOMITANTS

C'est le cas par exemple d'un magasin de vente géré par l'agent comptable ou par l'intermédiaire d'un comptable secondaire ou d'un régisseur.

Bien que la séparation entre les attributions et les responsabilités des ordonnateurs et des comptables soit moins aisée à opérer, il semble que, dans ce cas, l'on puisse affirmer que les règles de la comptabilité publique s'appliquent ainsi que les responsabilités qui s'y attachent. Les comptables ou les régisseurs doivent assurer, sous leur responsabilité, le suivi des stocks dont ils sont détenteurs et la tenue de la caisse. Les stocks en dépôt dans les services ordonnateurs restent bien entendu sous la responsabilité de ces derniers dans les conditions définies ci-dessus (cf 1^{er} cas).

Cette analyse se propose simplement de tracer le cadre général de l'intervention et de la responsabilité des agents comptables dans le domaine de la comptabilité matière.

C'est pourquoi, ce dispositif devra être précisé, en tant que de besoin, et au cas par cas, à la demande des établissements, compte tenu de leur spécificité, notamment lorsque la réglementation qui leur est applicable n'a prévu aucune disposition particulière sur ce point.

ANNEXE N° 1 : Grille de passage de l'ancienne nomenclature à la nouvelle nomenclature

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
<p>CLASSE 1 - COMPTES DE CAPITAUX</p> <p>10 - CAPITAL ET RÉSERVES</p> <p>101 Capital social</p> <p> 1011 Capital souscrit, non appelé</p> <p> 1012 Capital souscrit, appelé, non versé</p> <p> 1013 Capital souscrit, appelé, versé</p> <p> 10131 Capital non amorti</p> <p> 10132 Capital amorti</p> <p> 1018 Capital souscrit soumis à des réglementations particulières</p> <p>102 Apports</p> <p> 1021 Dotation</p> <p> 1022 Complément de dotation (Etat)</p> <p> 1023 Complément de dotation (organismes autres que l'Etat)</p> <p> 1025 Dons et legs en capital</p> <p>104 Primes liées au capital social</p> <p> 1041 Primes d'émission</p> <p> 1042 Primes de fusion</p> <p> 1043 Primes d'apport</p> <p> 1044 Primes de conversion d'obligations en actions</p> <p>105 Écarts de réévaluation</p> <p> 1051 Réserve spéciale de réévaluation</p> <p> 1052 Écart de réévaluation libre</p> <p> 1053 Réserve de réévaluation</p> <p> 1055 Écarts de réévaluation (autres opérations légales)</p>	<p>CLASSE 1 - COMPTES DE CAPITAUX</p> <p>10 - CAPITAL ET RÉSERVES</p> <p>101 Capital</p> <p> 1011 Capital souscrit, non appelé</p> <p> 1012 Capital souscrit, appelé, non versé</p> <p> 1013 Capital souscrit, appelé, versé</p> <p> 10131 Capital non amorti</p> <p> 10132 Capital amorti</p> <p> 1018 Capital souscrit soumis à des réglementations particulières</p> <p>102 Biens mis à disposition des établissements</p> <p>103 Biens remis en pleine propriété aux établissements</p> <p> 1021 Dotation</p> <p> 10211 Biens remis en dotation et dont la charge de renouvellement n'incombe pas à l'établissement</p> <p> 10212 Biens remis en dotation et dont la charge de renouvellement incombe à l'établissement</p> <p> 1022 Complément de dotation (Etat)</p> <p> 10221 Biens remis en dotation et dont la charge de renouvellement n'incombe pas à l'établissement</p> <p> 10222 Biens remis en dotation et dont la charge de renouvellement incombe à l'établissement</p> <p> 1023 Complément de dotation (organismes autres que l'Etat)</p> <p> 10231 Biens remis en dotation et dont la charge de renouvellement n'incombe pas à l'établissement</p> <p> 10232 Biens remis en dotation et dont la charge de renouvellement incombe à l'établissement</p> <p>1031 Fonds propres</p> <p>1032 Autres compléments de dotation - Etat</p> <p>1033 Autres compléments de dotation – Organismes autres que l'Etat</p> <p>1035 Dons et legs en capital</p> <p>104 Primes liées au capital social</p> <p> 1041 Primes d'émission</p> <p> 1042 Primes de fusion</p> <p> 1043 Primes d'apport</p> <p> 1044 Primes de conversion d'obligations en actions</p> <p>105 Écarts de réévaluation</p> <p> 1051 Réserve spéciale de réévaluation</p> <p> 1052 Écart de réévaluation libre</p> <p> 1053 Réserve de réévaluation</p> <p> Supprimé.</p>

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
1057 Autres écarts de réévaluation en France	Supprimé
1058 Autres écarts de réévaluation à l'étranger	Supprimé
106 Réserves	106 Réserves
1061 Réserve légale	1061 Réserve légale
10611 Réserve légale proprement dite	10611 Réserve légale proprement dite
10612 Plus-values nettes à long terme	10612 Plus-values nettes à long terme
1062 Réserves indisponibles	1062 Réserves indisponibles
1063 Réserves statutaires ou contractuelles	1063 Réserves statutaires ou contractuelles
1064 Réserves réglementées	1064 Réserves réglementées
10641 Plus-values nettes à long terme	10641 Plus-values nettes à long terme
10643 Réserves consécutives à l'octroi de subventions d'investissement	10643 Réserves consécutives à l'octroi de subventions d'investissement
10648 Autres réserves réglementées	10648 Autres réserves réglementées
1068 Autres réserves	1068 Autres réserves
10681 Réserves de propre assureur	10681 Réserves de propre assureur
10682 Réserves facultatives	10682 Réserves facultatives
10688 Réserves diverses	10688 Réserves diverses
109 Actionnaires : capital souscrit, non appelé	109 Actionnaires : capital souscrit, non appelé
11 - REPORT À NOUVEAU (SOLDE CRÉDITEUR OU DÉBITEUR)	11 - REPORT À NOUVEAU (SOLDE CRÉDITEUR OU DÉBITEUR)
110 Report à nouveau (solde créditeur)	110 Report à nouveau (solde créditeur)
119 Report à nouveau (solde débiteur)	119 Report à nouveau (solde débiteur)
12 - RÉSULTAT DE L'EXERCICE (BÉNÉFICE OU PERTE)	12 - RÉSULTAT DE L'EXERCICE (BÉNÉFICE OU PERTE)
120 Résultat de l'exercice (bénéfice)	120 Résultat de l'exercice (bénéfice)
129 Résultat de l'exercice (perte)	129 Résultat de l'exercice (perte)
13 - SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT	13 - SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT
131 Subventions d'équipement	131 Subventions d'équipement
1311 Etat	1311 Etat
1312 Régions	1312 Régions
1313 Départements	1313 Départements
1314 Communes	1314 Communes
1315 Collectivités publiques	1315 Collectivités publiques
1316 Entreprises publiques	1316 Entreprises publiques
1317 Entreprises et organismes privés	1317 Entreprises et organismes privés
1318 Autres	1318 Autres
138 Autres subventions d'investissement	138 Autres subventions d'investissement
139 Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat	139 Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat
1391 Subventions d'équipement	1391 Subventions d'équipement
13911 Etat	13911 Etat

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
13912 Régions 13913 Départements 13914 Communes 13915 Collectivités publiques 13916 Entreprise publiques 13917 Entreprise et organismes privés 13918 Autres 1398 Autres subventions d'investissement	13912 Régions 13913 Départements 13914 Communes 13915 Collectivités publiques 13916 Entreprise publiques 13917 Entreprise et organismes privés 13918 Autres 1398 Autres subventions d'investissement
14 - PROVISIONS RÉGLEMENTÉES	14 - PROVISIONS RÉGLEMENTÉES
142 Provisions réglementées relatives aux immobilisations 1423 Prov. pour reconstitution des gisements miniers et pétroliers 1424 Provisions pour investissement (participation des salariés) 143 Provisions réglementées relatives aux stocks 1431 Hausse des prix 1432 Fluctuation des cours 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	142 Provisions réglementées relatives aux immobilisations 1423 Prov. pour reconstitution des gisements miniers et pétroliers 1424 Provisions pour investissement (participation des salariés) 143 Provisions réglementées relatives aux stocks 1431 Hausse des prix Supprimé 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
15 - PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES	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 Compte 1516 inexistant 1518 Autres provisions pour risques 153 Provisions pour pensions et obligations similaires Compte 154 inexistant 155 Provisions pour impôts 156 Prov. pour renouvel ^l . des immob. (éta ^{bliss} ^l concessionnaire) 157 Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices 158 Autres provisions pour charges Compte 1581 inexistant	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 1516 Provisions pour pertes sur contrats (règlement CRC n°2000-06 du 7 décembre 2000 relatif aux passifs). 1518 Autres provisions pour risques 153 Provisions pour pensions et obligations similaires 154 Provisions pour restructurations (règlement CRC n°2000-06 du 7 décembre 2000 relatif aux passifs). 155 Provisions pour impôts 156 Prov. pour renouvel ^l . des immob. (éta ^{bliss} ^l concessionnaire) 157 Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices 158 Autres provisions pour charges 1581 Provisions pour remises en état (règlement CRC n°2000-06 du 7 décembre 2000 relatif aux passifs).

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
<p>1582 Provisions pour charges sociales et fiscales sur congés à payer</p> <p>16 - EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILÉES</p> <p>161 Emprunts obligataires convertibles</p> <p>163 Autres emprunts obligataires</p> <p>164 Emprunts auprès des établissements de crédit</p> <p>165 Dépôts et cautionnements reçus</p> <p>1651 Dépôts</p> <p>1655 Cautionnements</p> <p>166 Participation des salariés aux fruits de l'expansion</p> <p>1661 Comptes bloqués</p> <p>1662 Fonds de participation</p> <p>167 Emprunts et dettes assortis de conditions particulières</p> <p>1671 Emprunts participatifs</p> <p>1674 Avances de l'Etat (F)</p> <p>1674 Avances de l'Etat et des collectivités publiques (CP)</p> <p>168 Autres emprunts et dettes assimilées</p> <p>1681 Autres emprunts</p> <p>1685 Rentes viagères capitalisées</p> <p>1687 Autres dettes</p> <p>1688 Intérêts courus</p> <p>16881 - sur emprunts obligataires convertibles</p> <p>16883 - sur autres emprunts obligataires</p> <p>16884 - sur emprunts auprès des établissements de crédit</p> <p>16885 - sur dépôts et cautionnements reçus</p> <p>16886 - sur participation des salariés aux fruits de l'expansion</p> <p>16887 - sur emprunts et dettes assortis de conditions particulières</p> <p>16888 - sur autres emprunts et dettes assimilées</p> <p>169 Primes de remboursement des obligations</p> <p>17 - DETTES RATTACHÉES À DES PARTICIPATIONS</p> <p>171 Dettes rattachées à des participations (groupe)</p> <p>174 Dettes rattachées à des participations (hors groupe)</p> <p>178 Dettes rattachées à des sociétés en participation</p> <p>1781 Principal</p> <p>1788 Intérêts courus</p>	<p>1582 Compte supprimé (règlement CRC n°2000-06 du 7 décembre 2000 relatif aux passifs).</p> <p>16 - EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILÉES</p> <p>161 Emprunts obligataires convertibles</p> <p>163 Autres emprunts obligataires</p> <p>164 Emprunts auprès des établissements de crédit</p> <p>165 Dépôts et cautionnements reçus</p> <p>1651 Dépôts</p> <p>1655 Cautionnements</p> <p>166 Participation des salariés aux résultats</p> <p>1661 Comptes bloqués</p> <p>1662 Fonds de participation</p> <p>167 Emprunts et dettes assortis de conditions particulières</p> <p>1675 Emprunts participatifs</p> <p>16741 Avances conditionnées de l'Etat (F)</p> <p>16742 Avances conditionnées de l'Etat et des collectivités publiques (CP)</p> <p>168 Autres emprunts et dettes assimilées</p> <p>1681 Autres emprunts</p> <p>1685 Rentes viagères capitalisées</p> <p>1687 Autres dettes</p> <p>1688 Intérêts courus</p> <p>16881 - sur emprunts obligataires convertibles</p> <p>16883 - sur autres emprunts obligataires</p> <p>16884 - sur emprunts auprès des établissements de crédit</p> <p>16885 - sur dépôts et cautionnements reçus</p> <p>16886 - sur participation des salariés aux résultats</p> <p>16887 - sur emprunts et dettes assortis de conditions particulières</p> <p>16888 - sur autres emprunts et dettes assimilées</p> <p>169 Primes de remboursement des obligations</p> <p>17 - DETTES RATTACHÉES À DES PARTICIPATIONS</p> <p>171 Dettes rattachées à des participations (groupe)</p> <p>174 Dettes rattachées à des participations (hors groupe)</p> <p>178 Dettes rattachées à des sociétés en participation</p> <p>1781 Principal</p> <p>1788 Intérêts courus</p>

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
<p>18 - COMPTES DE LIAISON DES ÉTABLISSEMENTS ET SOCIÉTÉS EN PARTICIPATION</p> <p>181 Comptes de liaison des établissements</p> <p>Compte 185 non ouvert</p> <p>186 Biens et prestations de services échangés entre établissements (charges)</p> <p>187 Biens et prestations de services échangés entre établissements (produits)</p> <p>CLASSE 2 - COMPTES D'IMMOBILISATIONS</p> <p>20 - IMMOBILISATIONS INCORPORELLES</p> <p>201 Frais d'établissement</p> <p>2011 Frais de constitution</p> <p>2012 Frais de premier établissement</p> <p>20121 Frais de prospection</p> <p>20122 Frais de publicité</p> <p>2013 Frais d'augmentation de capital et d'opérations diverses (fusions, scissions, transformations)</p> <p>203 Frais de recherche et de développement</p> <p>205 Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires</p> <p>206 Droit au bail</p> <p>207 Fonds commercial</p> <p>208 Autres immobilisations incorporelles</p> <p>21 - IMMOBILISATIONS CORPORELLES</p> <p>211 Terrains</p> <p>2111 Terrains nus</p> <p>21116 Terrains nus reçus en dotation</p> <p>21117 Terrains nus acquis</p> <p>Compte 21118 non ouvert</p> <p>2112 Terrains aménagés</p> <p>Compte 21128 non ouvert</p> <p>2113 Sous-sols et sur-sols</p> <p>2114 Terrains de gisement</p> <p>21141 Carrières</p> <p>2115 Terrains bâtis</p> <p>21151 Ensembles immobiliers industriels (A, B)</p> <p>211516 Reçus en dotation</p>	<p>18 - COMPTES DE LIAISON</p> <p>181 Comptes de liaison des établissements</p> <p>185 Opérations de trésorerie inter-services</p> <p>186 Biens et prestations de services échangés entre établissements (charges)</p> <p>187 Biens et prestations de services échangés entre établissements (produits)</p> <p>CLASSE 2 - COMPTES D'IMMOBILISATIONS</p> <p>20 - IMMOBILISATIONS INCORPORELLES</p> <p>201 Frais d'établissement</p> <p>2011 Frais de constitution</p> <p>2012 Frais de premier établissement</p> <p>20121 Frais de prospection</p> <p>20122 Frais de publicité</p> <p>2013 Frais d'augmentation de capital et d'opérations diverses (fusions, scissions, transformations)</p> <p>203 Frais de recherche et de développement</p> <p>205 Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires</p> <p>206 Droit au bail</p> <p>207 Fonds commercial</p> <p>208 Autres immobilisations incorporelles</p> <p>21 - IMMOBILISATIONS CORPORELLES</p> <p>211 Terrains</p> <p>2111 Terrains nus</p> <p>21116 Terrains nus reçus en dotation</p> <p>21117 Terrains nus acquis</p> <p>21118 Autres terrains nus</p> <p>2112 Terrains aménagés</p> <p>21126 Terrains aménagés reçus en dotation</p> <p>21127 Terrains aménagés acquis</p> <p>21128 Autres terrains aménagés</p> <p>2113 Sous-sols et sur-sols</p> <p>2114 Terrains de gisement</p> <p>21141 Carrières</p> <p>2115 Terrains bâtis</p> <p>21151 Ensembles immobiliers industriels (A, B)</p> <p>211516 Reçus en dotation</p>

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
<p>211517 Acquis</p> <p>Compte 211518 non ouvert</p> <p>21155 Ensembles immobiliers administratifs et commerciaux (A, B)</p> <p>21158 Autres ensembles immobiliers</p> <p> 211581 Affectés aux opérations professionnelles (A, B)</p> <p> 2115816 Reçus en dotation</p> <p> 2115817 Acquis</p> <p>Compte 2115818 non ouvert</p> <p> 211588 Affectées aux opérations non professionnelles (A, B)</p> <p>2116 Compte d'ordre sur immobilisations (art. 6 du décret n°78-737 du 11 juillet 1978)</p> <p>212 Agencements et aménagements de terrains</p> <p>213 Constructions</p> <p> 2131 Bâtiments</p> <p> 21311 Ensembles immobiliers industriels (A, B)</p> <p> 213112 Reçus en dotation</p> <p> 213113 Acquis</p> <p>Compte 213118 non ouvert</p> <p> 21315 Ensembles immobiliers administratifs et commerciaux (A, B)</p> <p> 21318 Autres ensembles immobiliers</p> <p> 213181 Affectés aux opérations professionnelles (A, B)</p> <p> 2131812 Reçus en dotation</p> <p> 2131813 Acquis</p> <p>Compte 2131818 non ouvert</p> <p> 213188 Affectés aux opérations non professionnelles (A, B)</p> <p>2135 Installations générales, agencements, aménagements des constructions</p> <p>2138 Ouvrages d'infrastructure</p> <p> 21381 Voies de terre</p> <p> 21382 Voies de fer</p> <p> 21383 Voies d'eau</p> <p> 21384 Barrages</p> <p> 21385 Pistes d'aérodromes</p> <p>214 Constructions sur sol d'autrui</p> <p>215 Installations techniques, matériel et outillage industriels</p> <p> 2151 Installations complexes spécialisées</p> <p> 21511 Sur sol propre</p> <p> 21514 Sur sol d'autrui</p>	<p>211517 Acquis</p> <p>211518 Autres</p> <p>21155 Ensembles immobiliers administratifs et commerciaux (A, B)</p> <p>21158 Autres ensembles immobiliers</p> <p> 211581 Affectés aux opérations professionnelles (A, B)</p> <p> 2115816 Reçus en dotation</p> <p> 2115817 Acquis</p> <p>2115818 Autres</p> <p> 211588 Affectées aux opérations non professionnelles (A, B)</p> <p>2116 Compte d'ordre sur immobilisations (art. 6 du décret n°78-737 du 11 juillet 1978)</p> <p>212 Agencements et aménagements de terrains</p> <p>213 Constructions</p> <p> 2131 Bâtiments</p> <p> 21311 Ensembles immobiliers industriels (A, B)</p> <p> 213116 Reçus en dotation</p> <p> 213117 Acquis</p> <p>213118 Autres</p> <p> 21315 Ensembles immobiliers administratifs et commerciaux (A, B)</p> <p> 21318 Autres ensembles immobiliers</p> <p> 213181 Affectés aux opérations professionnelles (A, B)</p> <p> 2131816 Reçus en dotation</p> <p> 2131817 Acquis</p> <p>2131818 Autres</p> <p> 213188 Affectés aux opérations non professionnelles (A, B)</p> <p>2135 Installations générales, agencements, aménagements des constructions</p> <p>2138 Ouvrages d'infrastructure</p> <p> 21381 Voies de terre</p> <p> 21382 Voies de fer</p> <p> 21383 Voies d'eau</p> <p> 21384 Barrages</p> <p> 21385 Pistes d'aérodromes</p> <p>214 Constructions sur sol d'autrui</p> <p>215 Installations techniques, matériel et outillage industriels</p> <p> 2151 Installations complexes spécialisées</p> <p> 21511 Sur sol propre</p> <p> 21514 Sur sol d'autrui</p>

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
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 216 Collections 218 Autres immobilisations corporelles 2181 Installations générales, agencements, aménagements divers 2182 Matériel de transport 2183 Matériel de bureau et matériel informatique 2184 Mobilier 2185 Cheptel 2186 Emballages récupérables	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 216 Collections 218 Autres immobilisations corporelles 2181 Installations générales, agencements, aménagements divers 2182 Matériel de transport 2183 Matériel de bureau et matériel informatique 2184 Mobilier 2185 Cheptel 2186 Emballages récupérables
22 - IMMOBILISATIONS MISES EN CONCESSION	22 - IMMOBILISATIONS MISES EN CONCESSION
23 - IMMOBILISATIONS EN COURS	23 - IMMOBILISATIONS EN COURS
231 Immobilisations corporelles en cours 2312 Terrains 2313 Constructions 2315 Installations techniques, matériel et outillage industriels 2318 Autres immobilisations corporelles	231 Immobilisations corporelles en cours 2312 Terrains 2313 Constructions 2315 Installations techniques, matériel et outillage industriels 2318 Autres immobilisations corporelles
Compte 232 non ouvert	232 Immobilisations incorporelles en cours
237 Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles	237 Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations incorporelles
238 Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles	238 Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles
2382 Terrains	2382 Terrains
2383 Constructions	2383 Constructions
Compte 2384 non ouvert	2384 Constructions sur sol d'autrui
2385 Installations techniques, matériels et outillages industriels	2385 Installations techniques, matériels et outillages industriels
2388 Autres immobilisations corporelles	2388 Autres immobilisations corporelles
25 - PARTS DANS DES ENTREPRISES LIÉES ET CRÉANCES SUR DES ENTREPRISES LIÉES	25 - PARTS DANS DES ENTREPRISES LIÉES ET CRÉANCES SUR DES ENTREPRISES LIÉES
26 - PARTICIPATIONS ET CRÉANCES RATTACHÉES À DES PARTICIPATIONS	26 - PARTICIPATIONS ET CRÉANCES RATTACHÉES À DES PARTICIPATIONS
261 Titres de participation	261 Titres de participation
2611 Actions	2611 Actions
2618 Autres titres	2618 Autres titres
266 Autres formes de participation	266 Autres formes de participation

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
267 Créances rattachées à des participations	267 Créances rattachées à des participations
2671 Créances rattachées à des participations (groupe)	2671 Créances rattachées à des participations (groupe)
2674 Créances rattachées à des participations (hors groupe)	2674 Créances rattachées à des participations (hors groupe)
2675 Versements représentatifs d'apports non capitalisés (appel de fonds)	2675 Versements représentatifs d'apports non capitalisés (appel de fonds)
2676 Avances consolidables	2676 Avances consolidables
2677 Autres créances rattachées à des participations	2677 Autres créances rattachées à des participations
2678 Intérêts courus	2678 Intérêts courus
268 Créances rattachées à des sociétés en participation	268 Créances rattachées à des sociétés en participation
2681 Principal	2681 Principal
2688 Intérêts courus	2688 Intérêts courus
269 Versements restant à effectuer sur titres de participation non libérés	269 Versements restant à effectuer sur titres de participation non libérés
27 - AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES	27 - AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES
271 Titres immobilisés (droit de propriété)	271 Titres immobilisés autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille (droit de propriété)
2711 Actions	2711 Actions
2718 Autres titres	2718 Autres titres
272 Titres immobilisés (droit de créance)	272 Titres immobilisés (droit de créance)
2721 Obligations	2721 Obligations
2722 Bons	2722 Bons
Compte 273 non ouvert	273 Titres immobilisés de l'activité de portefeuille
274 Prêts	274 Prêts
2741 Prêts participatifs	2741 Prêts participatifs
2742 Prêts aux associés	2742 Prêts aux associés
2743 Prêts au personnel	2743 Prêts au personnel
2748 Autres prêts	2748 Autres prêts
275 Dépôts et cautionnements versés	275 Dépôts et cautionnements versés
2751 Dépôts	2751 Dépôts
2755 Cautionnements	2755 Cautionnements
276 Autres créances immobilisées	276 Autres créances immobilisées
2761 Créances diverses	2761 Créances diverses
2768 Intérêts courus	2768 Intérêts courus
27682 - sur titres immobilisés (droits de créance)	27682 - sur titres immobilisés (droits de créance)
27684 - sur prêts	27684 - sur prêts
27685 - sur dépôts et cautionnements	27685 - sur dépôts et cautionnements
27688 - sur créances diverses	27688 - sur créances diverses
277 Actions propres ou parts propres	277 (Actions propres ou parts propres)
Compte 2771 non ouvert	2771 Actions propres ou parts propres
Compte 2772 non ouvert	2772 Actions propres ou parts propres en voie d'annulation

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
279 Versements restant à effectuer sur titres immobilisés non libérés	279 Versements restant à effectuer sur titres immobilisés non libérés
28 - AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS	28 - AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS (AMORTISSEMENT RÉEL BUDGÉTAIRE)
280 Amortissements des immobilisations incorporelles	280 Amortissements des immobilisations incorporelles
2801 Frais d'établissement	2801 Frais d'établissement
2803 Frais de recherche et de développement	2803 Frais de recherche et de développement
2805 Concessions et droits similaires, brevets, licences, droits et valeurs similaires	2805 Concessions et droits similaires, brevets, licences, logiciels , droits et valeurs similaires
2807 Fonds commercial	2807 Fonds commercial
2808 Autres immobilisations incorporelles	2808 Autres immobilisations incorporelles
281 Amortissements des immobilisations corporelles	281 Amortissements des immobilisations corporelles
2811 Terrains de gisement	2811 Terrains de gisement
2812 Agencements, aménagements de terrains	2812 Agencements, aménagements de terrains
2813 Constructions	2813 Constructions
2814 Constructions sur sol d'autrui	2814 Constructions sur sol d'autrui
2815 Installations techniques, matériel et outillage industriels	2815 Installations techniques, matériel et outillage industriels
2816 (Amortissements) Collections	Supprimé
2818 Autres immobilisations corporelles	2818 Autres immobilisations corporelles
282 Amortissements des immobilisations mises en concession	282 Amortissements des immobilisations mises en concession
Compte 283 non ouvert	283 Amortissements des immobilisations incorporelles dont la charge du renouvellement n'incombe pas à l'établissement
Compte 284 non ouvert	284 Amortissements des immobilisations corporelles dont la charge du renouvellement n'incombe pas à l'établissement
29 - PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES IMMOBILISATIONS	29 - PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES IMMOBILISATIONS
290 Provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles	290 Provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles
2905 Marques, procédés, droits et valeurs similaires	2905 Marques, procédés, droits et valeurs similaires
2906 Droit au bail	2906 Droit au bail
2907 Fonds commercial	2907 Fonds commercial
2908 Autres immobilisations incorporelles	2908 Autres immobilisations incorporelles
291 Provisions pour dépréciation des immobilisations corporelles	291 Provisions pour dépréciation des immobilisations corporelles
2911 Terrains (autres que terrains de gisement)	2911 Terrains (autres que terrains de gisement)
292 Provisions pour dépréciation des immobilisations mises en concession	292 Provisions pour dépréciation des immobilisations mises en concession
293 Provisions pour dépréciation des immobilisations en cours	293 Provisions pour dépréciation des immobilisations en cours
2931 Immobilisations corporelles en cours	2931 Immobilisations corporelles en cours
Compte 2932 non ouvert	2932 Immobilisations incorporelles en cours
296 Provisions pour dépréciation des participations et créances rattachées à des participations	296 Provisions pour dépréciation des participations et créances rattachées à des participations
2961 Titres de participation	2961 Titres de participation
2966 Autres formes de participation	2966 Autres formes de participation
2967 Créances rattachées à des participations	2967 Créances rattachées à des participations

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
2968 Créances rattachées à des sociétés en participation 297 Provisions pour dépréciation des autres immobilisations financières 2971 Titres immobilisés, droit de propriété 2972 Titres immobilisés, droit de créance Compte 2973 non ouvert 2974 Prêts 2975 Dépôts et cautionnements versés 2976 Autres créances immobilisées	2968 Créances rattachées à des sociétés en participation 297 Provisions pour dépréciation des autres immobilisations financières 2971 Titres immobilisés autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille , droit de propriété 2972 Titres immobilisés, droit de créance 2973 Titres immobilisés de l'activité de portefeuille 2974 Prêts 2975 Dépôts et cautionnements versés 2976 Autres créances immobilisées
CLASSE 3 - COMPTES DE STOCKS ET EN-COURS	CLASSE 3 - COMPTES DE STOCKS ET EN-COURS
31 - MATIÈRES PREMIÈRES (ET FOURNITURES)	31 - MATIÈRES PREMIÈRES (ET FOURNITURES)
311 Matières (ou groupe) A 312 Matières (ou groupe) B 317 Fournitures A, B, C, ...	311 Matières (ou groupe) A 312 Matières (ou groupe) B 317 Fournitures A, B, C, ...
32 - AUTRES APPROVISIONNEMENTS	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	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	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	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

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
<p>34 – EN-COURS DE PRODUCTION DE SERVICES</p> <p>341 Études en cours</p> <p> 3411 Études en cours E1</p> <p> 3412 Études en cours E2</p> <p>345 Prestations de services en cours</p> <p> 3451 Prestations de services S1</p> <p> 3452 Prestations de services S2</p> <p>35 - STOCKS DE PRODUITS</p> <p>355 Produits finis</p> <p> 3551 Produits finis (ou groupe) A</p> <p> 3552 Produits finis (ou groupe) B</p> <p>358 Produits résiduels (ou matière de récupération)</p> <p> 3581 Déchets</p> <p> 3585 Rebuts</p> <p> 3586 Matières de récupération</p> <p>36 - Compte à ouvrir, le cas échéant, sous l'intitulé « stocks provenant d'immobilisations »</p> <p>37 - STOCKS DE MARCHANDISES</p> <p> 371 Marchandises (ou groupe) A</p> <p> 372 Marchandises (ou groupe) B</p> <p>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</p> <p>39 - PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES STOCKS ET EN-COURS</p> <p>391 Provisions pour dépréciation des matières premières (et fournitures)</p> <p> 3911 Matières (ou groupe) A</p> <p> 3912 Matières (ou groupe) B</p> <p> 3917 Fournitures A, B, C, ...</p> <p>392 Provisions pour dépréciation des autres approvisionnements</p> <p> 3921 Matières consommables</p> <p> 3922 Fournitures consommables</p> <p> 3926 Emballages (même ventilation que celle du compte 326)</p> <p>393 Provisions pour dépréciation des en-cours de production de biens</p> <p> 3931 Produits en cours</p> <p> 3935 Travaux en cours</p>	<p>34 – EN-COURS DE PRODUCTION DE SERVICES</p> <p>341 Études en cours</p> <p> 3411 Études en cours E1</p> <p> 3412 Études en cours E2</p> <p>345 Prestations de services en cours</p> <p> 3451 Prestations de services S1</p> <p> 3452 Prestations de services S2</p> <p>35 - STOCKS DE PRODUITS</p> <p>355 Produits finis</p> <p> 3551 Produits finis (ou groupe) A</p> <p> 3552 Produits finis (ou groupe) B</p> <p>358 Produits résiduels (ou matière de récupération)</p> <p> 3581 Déchets</p> <p> 3585 Rebuts</p> <p> 3586 Matières de récupération</p> <p>36 - Compte à ouvrir, le cas échéant, sous l'intitulé « stocks provenant d'immobilisations »</p> <p>37 - STOCKS DE MARCHANDISES</p> <p> 371 Marchandises (ou groupe) A</p> <p> 372 Marchandises (ou groupe) B</p> <p>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</p> <p>39 - PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES STOCKS ET EN-COURS</p> <p>391 Provisions pour dépréciation des matières premières (et fournitures)</p> <p> 3911 Matières (ou groupe) A</p> <p> 3912 Matières (ou groupe) B</p> <p> 3917 Fournitures A, B, C, ...</p> <p>392 Provisions pour dépréciation des autres approvisionnements</p> <p> 3921 Matières consommables</p> <p> 3922 Fournitures consommables</p> <p> 3926 Emballages (même ventilation que celle du compte 326)</p> <p>393 Provisions pour dépréciation des en-cours de production de biens</p> <p> 3931 Produits en cours</p> <p> 3935 Travaux en cours</p>

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
394 Provisions pour dépréciation des en-cours de production services 3941 Études en cours 3945 Prestations de services en cours 395 Provisions pour dépréciation des stocks de produits 3951 Produits intermédiaires 3955 Produits finis 397 Provisions pour dépréciation des stocks de marchandises 3971 Marchandise (ou groupe) A 3972 Marchandise (ou groupe) B	394 Provisions pour dépréciation des en-cours de production services 3941 Études en cours 3945 Prestations de services en cours 395 Provisions pour dépréciation des stocks de produits 3951 Produits intermédiaires 3955 Produits finis 397 Provisions pour dépréciation des stocks de marchandises 3971 Marchandise (ou groupe) A 3972 Marchandise (ou groupe) B
CLASSE 4 – COMPTES DE TIERS	CLASSE 4 – COMPTES DE TIERS
40 - FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHÉS	40 - FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHÉS
401 Fournisseurs 4011 Fournisseurs - Achats de biens et prestations de services 4016 Garanties constituées par les titulaires de marchés 4017 Fournisseurs – Retenue de garantie - Oppositions 403 Fournisseurs - Effets à payer 404 Fournisseurs d’immobilisations 4041 Fournisseurs - Achats d’immobilisations 4046 Garanties constituées par les titulaires de marchés 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 Compte 4097 non ouvert 4098 Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus	401 Fournisseurs 4011 Fournisseurs - Achats de biens et prestations de services 4017 Fournisseurs – Retenue de garantie - Oppositions 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	41 - CLIENTS ET COMPTES RATTACHÉS
411 Clients 4111 Clients – Ventes de biens ou de prestations de services 4117 Clients - Retenues de garantie	411 Clients 4111 Clients – Ventes de biens ou de prestations de services 4117 Clients - Retenues de garantie

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
<p>413 Clients - Effets à recevoir</p> <p>416 Clients douteux ou litigieux</p> <p>417 « Créances » sur travaux non encore facturables</p> <p>418 Clients - Produits non encore facturés</p> <p> 4181 Clients - Factures à établir</p> <p> 4188 Clients - Intérêts courus</p> <p>419 Clients créditeurs</p> <p> 4191 Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes</p> <p> 4196 Clients – Dettes pour emballages et matériels consignés</p> <p>Compte 4197 non ouvert</p> <p> 4198 Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir</p> <p>42 - PERSONNEL ET COMPTES RATTACHÉS</p> <p>421 Personnel - Rémunérations dues</p> <p>422 Comités d'entreprise, d'établissement, œuvres sociales</p> <p>424 Participation des salariés aux fruits de l'expansion</p> <p> 4246 Réserve spéciale (art. L 442-2 du code du travail)</p> <p> 4248 Comptes courants</p> <p>425 Personnel - Avances et acomptes</p> <p>427 Personnel - Oppositions</p> <p>428 Personnel - Charges à payer et produits à recevoir</p> <p> 4282 Dettes provisionnées pour congés à payer</p> <p> 4284 Dettes provisionnées pour participation des salariés aux fruits de l'expansion</p> <p> 4286 Autres charges à payer</p> <p>429 Déficit et débet des comptables et régisseurs</p> <p> 4291 Déficit constatés</p> <p> 42911 Comptables</p> <p> 42912 Régisseurs</p> <p> 4294 Débet</p> <p> 42941 Comptables</p> <p> 42942 Régisseurs</p> <p>43 - SÉCURITÉ SOCIALE ET AUTRES ORGANISMES SOCIAUX</p> <p>431 Sécurité sociale</p> <p>437 Autres organismes sociaux</p> <p>438 Organismes sociaux - Charges à payer et produits à recevoir</p> <p>Compte 4382 non ouvert</p> <p> 4386 Charges à payer</p>	<p>413 Clients - Effets à recevoir</p> <p>416 Clients douteux ou litigieux</p> <p>Compte supprimé</p> <p>418 Clients - Produits non encore facturés</p> <p> 4181 Clients - Factures à établir</p> <p> 4188 Clients - Intérêts courus</p> <p>419 Clients créditeurs</p> <p> 4191 Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes</p> <p> 4196 Clients – Dettes pour emballages et matériels consignés</p> <p>4197 Clients – Autres avoirs</p> <p> 4198 Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir</p> <p>42 - PERSONNEL ET COMPTES RATTACHÉS</p> <p>421 Personnel - Rémunérations dues</p> <p>422 Comités d'entreprise, d'établissement, œuvres sociales</p> <p>424 Participation des salariés aux résultats</p> <p> 4246 Réserve spéciale (art. L 442-2 du code du travail)</p> <p> 4248 Comptes courants</p> <p>425 Personnel - Avances et acomptes</p> <p>427 Personnel – Oppositions</p> <p>428 Personnel - Charges à payer et produits à recevoir</p> <p> 4282 Dettes provisionnées pour congés à payer</p> <p> 4284 Dettes provisionnées pour participation des salariés aux résultats</p> <p> 4286 Autres charges à payer</p> <p>429 Déficit et débet des comptables et régisseurs</p> <p> 4291 Déficit constatés</p> <p> 42911 Comptables</p> <p> 42912 Régisseurs</p> <p> 4294 Débet émis par arrêté du ministre</p> <p> 42941 Comptables</p> <p> 42942 Régisseurs</p> <p>4295 Débet émis par jugement ou arrêt du juge des comptes</p> <p>43 - SÉCURITÉ SOCIALE ET AUTRES ORGANISMES SOCIAUX</p> <p>431 Sécurité sociale</p> <p>437 Autres organismes sociaux</p> <p>438 Organismes sociaux - Charges à payer et produits à recevoir</p> <p>4382 Charges sociales sur congés à payer</p> <p> 4386 Autres charges à payer</p>

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
<p>4387 Produits à recevoir</p> <p>44 - ETAT ET AUTRES COLLECTIVITÉS PUBLIQUES</p> <p>441 Etat - Subventions à recevoir</p> <p>4411 Subventions d'investissement</p> <p>4417 Subventions d'exploitation</p> <p>4418 Subventions d'équilibre</p> <p>4419 Avances sur subventions</p> <p>442 Etat - impôts et taxes recouvrables sur des tiers</p> <p>4424 Obligataires</p> <p>4425 Associés</p> <p>443 Opérations particulières avec l'Etat, les collectivités publiques, les organismes internationaux</p> <p>Compte 4431 non ouvert</p> <p>Compte 4438 non ouvert</p> <p>444 Etat - Impôt sur les bénéfices</p> <p>445 Etat - Taxes sur le chiffre d'affaires</p> <p>Compte 4452 non ouvert</p> <p>4455 Taxes sur le chiffre d'affaires à décaisser</p> <p>44551 T.V.A. à décaisser</p> <p>44558 Taxes assimilées à la T.V.A.</p> <p>4456 Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles</p> <p>44562 T.V.A. sur immobilisations</p> <p>44563 T.V.A. transférée par d'autres organismes</p> <p>44566 T.V.A. sur autres biens et services</p> <p>44567 Crédit de T.V.A. à reporter</p> <p>44568 Taxes assimilées à la T.V.A</p> <p>4457 Taxes sur le chiffre d'affaires collectées par l'établissement</p> <p>44571 T.V.A. collectée</p> <p>44578 Taxes assimilées à la T.V.A</p> <p>4458 Taxes sur le chiffre d'affaires à régulariser ou en attente</p> <p>44581 Acomptes - Régime simplifié d'imposition</p> <p>44582 Acomptes - Régime du forfait</p> <p>44583 Remboursement de taxes sur le chiffre d'affaires demandé</p> <p>44584 T.V.A. récupérée d'avance</p> <p>44586 Taxes sur le chiffre d'affaires sur factures non parvenues</p> <p>44587 Taxes sur le chiffre d'affaires sur factures à établir</p> <p>446 Obligations cautionnées</p> <p>447 Autres impôts, taxes et versements assimilés</p>	<p>4387 Produits à recevoir</p> <p>44 - ETAT ET AUTRES COLLECTIVITÉS PUBLIQUES</p> <p>441 Etat - Subventions à recevoir</p> <p>4411 Subventions d'investissement</p> <p>4417 Subventions d'exploitation</p> <p>4418 Subventions d'équilibre</p> <p>4419 Avances sur subventions</p> <p>442 Etat - impôts et taxes recouvrables sur des tiers</p> <p>4424 Obligataires</p> <p>4425 Associés</p> <p>443 Opérations particulières avec l'Etat, les collectivités publiques, les organismes internationaux</p> <p>4431 Créances sur l'Etat résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA</p> <p>4438 Intérêts courus sur créances figurant au compte 4431</p> <p>444 Etat - Impôt sur les bénéfices</p> <p>445 Etat - Taxes sur le chiffre d'affaires</p> <p>4452 T.V.A. due intracommunautaire</p> <p>4455 Taxes sur le chiffre d'affaires à décaisser</p> <p>44551 T.V.A. à décaisser</p> <p>44558 Taxes assimilées à la T.V.A.</p> <p>4456 Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles</p> <p>44562 T.V.A. sur immobilisations</p> <p>44563 T.V.A. transférée par d'autres organismes</p> <p>44566 T.V.A. sur autres biens et services</p> <p>44567 Crédit de T.V.A. à reporter</p> <p>44568 Taxes assimilées à la T.V.A</p> <p>4457 Taxes sur le chiffre d'affaires collectées par l'établissement</p> <p>44571 T.V.A. collectée</p> <p>44578 Taxes assimilées à la T.V.A</p> <p>4458 Taxes sur le chiffre d'affaires à régulariser ou en attente</p> <p>44581 Acomptes - Régime simplifié d'imposition</p> <p>44582 Acomptes - Régime du forfait</p> <p>44583 Remboursement de taxes sur le chiffre d'affaires demandé</p> <p>44584 T.V.A. récupérée d'avance</p> <p>44586 Taxes sur le chiffre d'affaires sur factures non parvenues</p> <p>44587 Taxes sur le chiffre d'affaires sur factures à établir</p> <p>446 Obligations cautionnées</p> <p>447 Autres impôts, taxes et versements assimilés</p>

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
448 Etat - Charges à payer et produits à recevoir Compte 4482 non ouvert 4486 Charges à payer 4487 Produits à recevoir	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. COMPTABILITÉS DISTINCTES RATTACHÉES. COMPTES COURANTS	45 - GROUPES ET ASSOCIÉS
451 Groupe 452 à 454 Comptabilités distinctes rattachées. Comptes courants 455 Associés – Comptes courants 4551 Principal 4558 Intérêts courus 456 Associés – Opérations sur le capital 4561 Associés – Comptes d’apport en société 45611 Apports en nature 45615 Apports en numéraire 4562 Apporteurs – Capital appelé, non versé 45621 Actionnaires – Capital souscrit et appelé, non versé 45625 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 458 Associés – Opérations faites en commun et en G.I.E 4581 Opérations courantes 4588 Intérêts courus	451 Groupe 18 Compte de liaison 455 Associés – Comptes courants 4551 Principal 4558 Intérêts courus 456 Associés – Opérations sur le capital 4561 Associés – Comptes d’apport en société 45611 Apports en nature 45615 Apports en numéraire 4562 Apporteurs – Capital appelé, non versé 45621 Actionnaires – Capital souscrit et appelé, non versé 45625 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 458 Associés – Opérations faites en commun et en G.I.E 4581 Opérations courantes 4588 Intérêts courus
46 - DÉBITEURS DIVERS ET CRÉDITEURS DIVERS	46 - DÉBITEURS DIVERS ET CRÉDITEURS DIVERS
462 Créances sur cessions d’immobilisations 463 Autres comptes débiteurs - Recettes 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 4663 Virements à réimputer 4664 Excédents de versement à rembourser 4667 Oppositions 4668 Ordres de paiement 467 Autres comptes débiteurs ou créditeurs	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 4663 Virements à réimputer 4664 Excédents de versement à rembourser 4667 Oppositions 4668 Avis de paiement 467 Autres comptes débiteurs ou créditeurs

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
468 Divers - Charges à payer et produits à recevoir 4682 Charges à payer sur ressources affectées 4684 Produits à recevoir sur ressources affectées 4686 Charges à payer 4687 Produits à recevoir	468 Divers - Charges à payer et produits à recevoir 4682 Charges à payer sur ressources affectées 4684 Produits à recevoir sur ressources affectées 4686 Charges à payer 4687 Produits à recevoir
47 - COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE	47 - COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE
471 Recettes à classer 4711 Recettes des comptables supérieurs du Trésor à classer 4712 Recettes des comptables secondaires à vérifier 4715 Recettes des régisseurs à vérifier 4718 Autres recettes à classer	471 Recettes à classer 4711 Recettes des comptables supérieurs du Trésor à classer 4712 Recettes des comptables secondaires à vérifier 4715 Recettes des régisseurs à vérifier 4718 Autres recettes à classer
472 Dépenses à classer et à régulariser 4721 Dépenses payées avant ordonnancement 4722 Dépenses des comptables secondaires à vérifier 4723 Dépenses des régisseurs à vérifier 4728 Autres dépenses à régulariser	472 Dépenses à classer et à régulariser 4721 Dépenses payées avant ordonnancement 4722 Dépenses des comptables secondaires à vérifier 4725 Dépenses des régisseurs à vérifier 4728 Autres dépenses à régulariser
473 Recettes et dépenses à transférer 4731 Recettes à transférer 4735 Dépenses à transférer	473 Recettes et dépenses à transférer 4731 Recettes à transférer 4735 Dépenses à transférer
474 et 475 Comptes d'attente	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	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	477 Différence de conversion - Passif 4771 Augmentation des créances 4772 Diminution des dettes 4778 Différences compensées par couverture de change
478 Autres comptes transitoires	478 Autres comptes transitoires
48 - COMPTES DE RÉGULARISATION	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	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

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
487 Produits constatés d'avance 488 Comptes de répartition périodique des charges et des produits 4886 Charges 4887 Produits	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	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 4955 Comptes courants 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	491 Provisions pour dépréciations des comptes de clients 495 Provisions pour dépréciation des comptes du groupe et des associés 4951 Comptes du groupe 4955 Comptes courants 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
CLASSE 5 - COMPTES FINANCIERS	CLASSE 5 - COMPTES FINANCIERS
50 - VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT	50 - VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT
501 Parts dans des entreprises liées 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 par la société et rachetés par elle (F) 505 Obligations et bons émis par l'établissement et rachetés par lui (CP) 506 Obligations 5061 Titres cotés 50611 Titres de rentes sur l'Etat et valeurs assimilées 50618 Autres obligations 5065 Titres non cotés 507 Bons du Trésor et bons de caisse à court terme 508 Autres valeurs mobilières et créances assimilées 5081 Autres valeurs mobilières Compte 5082 non ouvert 5088 Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées	501 Parts dans des entreprises liées 502 Actions propres 503 Actions 5031 Titres cotés 5035 Titres non cotés 504 Autres titres conférant un droit de propriété 5051 Obligations et bons émis par la société et rachetés par elle 5052 Obligations et bons émis par l'établissement et rachetés par lui 506 Obligations 5061 Titres cotés Compte non ouvert Compte non ouvert 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

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
<p>509 Versements restant à effectuer sur valeurs mobilières de placement non libérées</p> <p>51 - BANQUES, ÉTABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILÉS</p> <p>511 Valeurs à l'encaissement</p> <p>5111 Coupons échus à l'encaissement</p> <p>5112 Chèques à encaisser</p> <p>5113 Effets à l'encaissement</p> <p>5114 Effets à l'escompte</p> <p>Compte 5115 non ouvert</p> <p>5117 Chèques impayés</p> <p>5118 Effets impayés</p> <p>512 Banques</p> <p>5121 Comptes en francs</p> <p>5124 Comptes en devises</p> <p>5129 chèques bancaires à payer</p> <p>513 Compte courant</p> <p>514 Chèques postaux</p> <p>5141 chèques postaux</p> <p>5149 chèques postaux à payer</p> <p>515 Caisse du Trésor et des établissements publics</p> <p>5151 Comptes du Trésor</p> <p>5159 Chèques à payer</p> <p>516 Agents de change</p> <p>517 Autres organismes financiers</p> <p>518 Intérêts courus</p> <p>5186 Intérêts courus à payer</p> <p>5187 Intérêts courus à recevoir</p> <p>519 Concours bancaires courants</p> <p>5191 Crédit de mobilisation de créances commerciales (C.M.C.C.)</p> <p>5193 Mobilisation de créances nées à l'étranger</p> <p>5198 Intérêts courus sur concours bancaires courants</p> <p>53 - CAISSE</p> <p>531 Caisse siège social (F)</p> <p>5311 Caisse en francs</p> <p>5314 Caisse en devises</p>	<p>509 Versements restant à effectuer sur valeurs mobilières de placement non libérées</p> <p>51 - BANQUES, ÉTABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILÉS</p> <p>511 Valeurs à l'encaissement</p> <p>5111 Coupons échus à l'encaissement</p> <p>5112 Chèques à encaisser</p> <p>5113 Effets à l'encaissement</p> <p>5114 Effets à l'escompte</p> <p>5115 Cartes bancaires à l'encaissement</p> <p>5117 Chèques impayés</p> <p>Compte non ouvert</p> <p>512 Banques</p> <p>5121 Comptes en monnaie nationale</p> <p>5124 Comptes en devises</p> <p>5129 chèques bancaires à payer</p> <p>Supprimé</p> <p>514 Chèques postaux</p> <p>Supprimé</p> <p>Supprimé</p> <p>515 Trésor</p> <p>Supprimé</p> <p>Supprimé</p> <p>516 Agents de change</p> <p>517 Autres organismes financiers</p> <p>518 Intérêts courus</p> <p>5181 Intérêts courus à payer</p> <p>5188 Intérêts courus à recevoir</p> <p>519 Concours bancaires courants</p> <p>5191 Crédit de mobilisation de créances commerciales (C.M.C.C.)</p> <p>5193 Mobilisation de créances nées à l'étranger</p> <p>5198 Intérêts courus sur concours bancaires courants</p> <p>53 - CAISSE</p> <p>5311 Caisse siège social</p> <p>53111 Caisse en monnaie nationale</p> <p>5314 Caisse en devises</p>

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
<p>531 Caisse (CP)</p>	<p>5312 Caisse (CP)</p>
<p>532 Caisse succursale (ou usine) A</p>	<p>532 Caisse succursale (ou usine) A</p>
<p>533 Caisse succursale (ou usine) B</p>	<p>533 Caisse succursale (ou usine) B</p>
<p>534 Bons UNESCO</p>	<p>Supprimé</p>
<p>54 - RÉGIES D'AVANCES ET ACCRÉDITIFS</p>	<p>54 - RÉGIES D'AVANCES ET ACCRÉDITIFS</p>
<p>541 Comptables secondaires</p>	<p>541 Comptables secondaires</p>
<p>543 Régies d'avance</p>	<p>543 Régies d'avance</p>
<p>545 Régies de recettes</p>	<p>545 Régies de recettes</p>
<p>546 Avances à l'UGAP</p>	<p>Supprimé</p>
<p>547 Avances pour achats de rentes</p>	<p>Supprimé</p>
<p>548 Avances pour menues dépenses</p>	<p>548 Avances pour menues dépenses</p>
<p>58 - VIREMENTS INTERNES</p>	<p>58 - VIREMENTS INTERNES</p>
<p>581 Virements internes de comptes</p>	<p>581 Virements internes de comptes</p>
<p>585 Virements internes de fonds</p>	<p>585 Virements internes de fonds</p>
<p>59 - PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES COMPTES FINANCIERS</p>	<p>59 - PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES COMPTES FINANCIERS</p>
<p>590 Provisions pour dépréciation des valeurs mobilières de placement</p>	<p>590 Provisions pour dépréciation des valeurs mobilières de placement</p>
<p>5903 Actions</p>	<p>5903 Actions</p>
<p>5904 Autres titres conférant un droit de propriété</p>	<p>5904 Autres titres conférant un droit de propriété</p>
<p>5906 Obligations</p>	<p>5906 Obligations</p>
<p>5908 Autres valeurs mobilières et créances assimilées</p>	<p>5908 Autres valeurs mobilières de placement et créances assimilées</p>
<p>CLASSE 6 - COMPTES DE CHARGES</p>	<p>CLASSE 6 - COMPTES DE CHARGES</p>
<p>60 - ACHATS (SAUF 603)</p>	<p>60 - ACHATS (SAUF 603)</p>
<p>601 Achats stockés – Matières premières (et fournitures)</p>	<p>601 Achats stockés – Matières premières (et fournitures)</p>
<p>6011 Matières (ou groupe) A</p>	<p>6011 Matières (ou groupe) A</p>
<p>6012 Matières (ou groupe) B</p>	<p>6012 Matières (ou groupe) B</p>
<p>6017 Fournitures A, B, C,...</p>	<p>6017 Fournitures A, B, C,...</p>
<p>602 Achats stockés - Autres approvisionnements</p>	<p>602 Achats stockés - Autres approvisionnements</p>
<p>6021 Matières consommables</p>	<p>6021 Matières consommables</p>
<p>60211 Matière (ou groupe) C</p>	<p>60211 Matière (ou groupe) C</p>
<p>60212 Matière (ou groupe) D</p>	<p>60212 Matière (ou groupe) D</p>
<p>6022 Fournitures consommables</p>	<p>6022 Fournitures consommables</p>
<p>60221 Combustibles</p>	<p>60221 Combustibles</p>
<p>60222 Produits d'entretien</p>	<p>60222 Produits d'entretien</p>
<p>60223 Fournitures d'atelier et d'usine</p>	<p>60223 Fournitures d'atelier et d'usine</p>
<p>60224 Fournitures de magasin</p>	<p>60224 Fournitures de magasin</p>
<p>60225 Fournitures de bureau</p>	<p>60225 Fournitures de bureau</p>

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
6026 Emballages	6026 Emballages
60261 Emballages perdus	60261 Emballages perdus
60265 Emballages récupérables non identifiables	60265 Emballages récupérables non identifiables
60267 Emballages à usage mixte	60267 Emballages à usage mixte
604 Achats d'études et prestations de service	604 Achats d'études et prestations de service
605 Achats de matériel, équipements et travaux	605 Achats de matériel, équipements et travaux
606 Achats non stockés de matières et fournitures	606 Achats non stockés de matières et fournitures
6061 Fournitures non stockables (eau, énergie)	6061 Fournitures non stockables (eau, énergie)
6063 Fournitures d'entretien et de petit équipement	6063 Fournitures d'entretien et de petit équipement
6064 Fournitures administratives	6064 Fournitures administratives
6065 Linge, vêtements de travail	Supprimé
6068 Autres matières et fournitures	6068 Autres matières et fournitures
607 Achats de marchandises	607 Achats de marchandises
6071 Marchandise (ou groupe) A	6071 Marchandise (ou groupe) A
6072 Marchandise (ou groupe) B	6072 Marchandise (ou groupe) B
608 (Compte réservé, le cas échéant, à la récapitulation des frais accessoires incorporés aux achats)	608 (Compte réservé, le cas échéant, à la récapitulation des frais accessoires incorporés aux achats)
609 Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats	609 Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats
6091 - de matières premières (et fournitures)	6091 - de matières premières (et fournitures)
6092 - d'autres approvisionnements stockés	6092 - d'autres approvisionnements stockés
6094 - d'études et prestations de services	6094 - d'études et prestations de services
6095 - de matériel, équipements et travaux	6095 - de matériel, équipements et travaux
6096 - d'approvisionnements non stockés	6096 - d'approvisionnements non stockés
6097 - de marchandises	6097 - de marchandises
6098 Rabais, remise et ristournes non affectés	6098 Rabais, remise et ristournes non affectés
603 Variation des stocks (approvisionnements et marchandises)	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)	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)	6032 Variation des stocks des autres approvisionnements (peut être subdivisé suivant le même détail que le compte 602)
6037 Variation des stocks de marchandises	6037 Variation des stocks de marchandises
61/62 - AUTRES CHARGES EXTERNES	61/62 - AUTRES CHARGES EXTERNES
61 - SERVICES EXTÉRIEURS	61 - SERVICES EXTÉRIEURS
611 Sous-traitance générale	611 Sous-traitance générale
612 Redevances de crédit-bail	612 Redevances de crédit-bail
6122 Crédit bail mobilier	6122 Crédit bail mobilier
6125 Crédit-bail immobilier	6125 Crédit-bail immobilier

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
613 Locations	613 Locations
6132 Locations immobilières	6132 Locations immobilières
6135 Locations mobilières	6135 Locations mobilières
6138 Malis sur emballages restitués	6136 Malis sur emballages
614 Charges locatives et de co-propriété	614 Charges locatives et de co-propriété
615 Travaux d'entretien et de réparations	615 Entretien et réparations
6152 - sur biens immobiliers	6152 - sur biens immobiliers
6155 - sur biens mobiliers	6155 - sur biens mobiliers
6156 Maintenance	6156 Maintenance
616 Primes d'assurance	616 Primes d'assurance
6161 Multirisques	6161 Multirisques
6162 Assurance obligatoire dommage construction	6162 Assurance obligatoire dommage construction
6163 Assurance – Transport	6163 Assurance – Transport
61636 - sur achats	61636 - sur achats
61637 - sur ventes	61637 - sur ventes
61638 - sur autres biens	61638 - sur autres biens
6164 Risques d'exploitation	6164 Risques d'exploitation
6165 Insolvabilité clients	6165 Insolvabilité clients
617 Études et recherches	617 Études et recherches
618 Divers	618 Divers
6181 Documentation générale	6181 Documentation générale
6183 Documentation technique	6183 Documentation technique
6185 Frais de colloques, séminaires, conférences	6185 Frais de colloques, séminaires, conférences
619 Rabais, remises et ristournes obtenus sur services extérieurs	619 Rabais, remises et ristournes obtenus sur services extérieurs
62 - AUTRES SERVICES EXTÉRIEURS	62 - AUTRES SERVICES EXTÉRIEURS
621 Personnel extérieur à l'établissement	621 Personnel extérieur à l'établissement
6211 Personnel intérimaire	6211 Personnel intérimaire
6214 Personnel détaché ou prêté à l'entreprise (F)	62141 Personnel détaché ou prêté à l'entreprise
6214 Personnel détaché ou prêté à l'établissement (CP)	62142 Personnel détaché ou prêté à l'établissement
622 Rémunérations d'intermédiaires et honoraires	622 Rémunérations d'intermédiaires et honoraires
6221 Commissions et courtages sur achats	6221 Commissions et courtages sur achats
6222 Commissions et courtages sur ventes	6222 Commissions et courtages sur ventes
6224 Rémunérations des transitaires	6224 Rémunérations des transitaires
6225 Rémunérations d'affacturage	6225 Rémunérations d'affacturage
6226 Honoraires	6226 Honoraires
6227 Frais d'actes et de contentieux	6227 Frais d'actes et de contentieux
6228 Divers	6228 Divers

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
623 Publicité, publications, relations publiques	623 Publicité, publications, relations publiques
6231 Annonces et insertions	6231 Annonces et insertions
6232 Échantillons	6232 Échantillons
6233 Foires et expositions	6233 Foires et expositions
6234 Cadeaux à la clientèle	6234 Cadeaux à la clientèle
6235 Primes	6235 Primes
6236 Catalogues et imprimés	6236 Catalogues et imprimés
6237 Publications	6237 Publications
6238 Divers (pourboires, dons courants, ...)	6238 Divers (pourboires, dons courants, ...)
624 Transports de biens et transports collectifs du personnel	624 Transports de biens et transports collectifs du personnel
6241 Transports sur achats	6241 Transports sur achats
6242 Transports sur ventes	6242 Transports sur ventes
6243 Transports entre établissements ou chantiers	6243 Transports entre établissements ou chantiers
6244 Transports administratifs	6244 Transports administratifs
6247 Transports collectifs du personnel	6247 Transports collectifs du personnel
6248 Divers	6248 Divers
625 Déplacements, missions et réceptions	625 Déplacements, missions et réceptions
6251 Voyages et déplacements	6251 Voyages et déplacements
6255 Frais de déménagement	6255 Frais de déménagement
6256 Missions	6256 Missions
6257 Réceptions	6257 Réceptions
626 Frais postaux et frais de télécommunications	626 Frais postaux et de télécommunications
627 Services bancaires et assimilés	627 Services bancaires et assimilés
6271 Frais sur titres (achat, vente, garde)	6271 Frais sur titres (achat, vente, garde)
6272 Commissions et frais sur émission d'emprunts	6272 Commissions et frais sur émission d'emprunts
6275 Frais sur effets	6275 Frais sur effets
6276 Location de coffres	6276 Location de coffres
6278 Autres frais et commissions sur prestations de services	6278 Autres frais et commissions sur prestations de services
628 Divers	628 Divers
6281 Concours divers (cotisations)	6281 Concours divers (cotisations)
6282 Travaux, façons et prestations exécutés par l'extérieur	Voir compte et intitulé ci-dessous
62821 Formation professionnelle continue	6282 Formation professionnelle continue
6284 Frais de recrutement de personnel	6284 Frais de recrutement de personnel
629 Rabais, remises et ristournes obtenus sur autres services extérieurs	629 Rabais, remises et ristournes obtenus sur autres services extérieurs
63 - IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS	63 - IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS
631 Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (administration des impôts)	631 Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (administration des impôts)
6311 Taxe sur les salaires	6311 Taxe sur les salaires
6312 Taxe d'apprentissage	6312 Taxe d'apprentissage

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
6313 Participation des employeurs à la formation professionnelle continue	6313 Participation des employeurs à la formation professionnelle continue
6314 Cotisation pour défaut d'investissement obligatoire dans la construction	6314 Cotisation pour défaut d'investissement obligatoire dans la construction
6318 Autres	6318 Autres
633 Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes)	633 Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes)
6331 Versement de transport	6331 Versement de transport
6332 Allocations logement	6332 Allocations logement
6333 Participation des employeurs à la formation professionnelle continue	6333 Participation des employeurs à la formation professionnelle continue
6334 Participation des employeurs à l'effort de construction	6334 Participation des employeurs à l'effort de construction
6335 Versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage	6335 Versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage
6338 Autres	6338 Autres
635 Autres impôts, taxes et versements assimilés (administration des impôts)	635 Autres impôts, taxes et versements assimilés (administration des impôts)
6351 Impôts directs (sauf impôt sur les bénéfices)	6351 Impôts directs (sauf impôt sur les bénéfices)
63511 Taxe professionnelle	63511 Taxe professionnelle
63512 Taxe foncière	63512 Taxe foncière
63513 Autres impôts locaux	63513 Autres impôts locaux
63514 Taxes sur les véhicules des sociétés	63514 Taxes sur les véhicules des sociétés
6352 Taxes sur le chiffre d'affaires non récupérables	6352 Taxes sur le chiffre d'affaires non récupérables
6353 Impôts indirects	6353 Impôts indirects
6354 Droits d'enregistrement et de timbre	6354 Droits d'enregistrement et de timbre
63541 Droits de mutation	63541 Droits de mutation
63542 Taxe différentielle sur les véhicules à moteur	Compte non ouvert
63543 Chèques bancaires et postaux	Compte non ouvert
6358 Autres droits	6358 Autres droits
637 Autres impôts, taxes et versements assimilés (autres organismes)	637 Autres impôts, taxes et versements assimilés (autres organismes)
6371 Contribution sociale de solidarité à la charge des sociétés	6371 Contribution sociale de solidarité à la charge des sociétés
6372 Taxes perçues par les organismes publics internationaux	6372 Taxes perçues par les organismes publics internationaux
6374 Impôts et taxes exigibles à l'étranger	6374 Impôts et taxes exigibles à l'étranger
6378 Taxes diverses	6378 Taxes diverses
64 - CHARGES DE PERSONNEL	64 - CHARGES DE PERSONNEL
641 Rémunérations du personnel	641 Rémunérations du personnel
6411 Salaires, appointements, commissions de base	6411 Salaires, appointements
6412 Congés payés	6412 Congés payés

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
6413 Primes et gratifications	6413 Primes et gratifications
6414 Indemnités et avantages divers	6414 Indemnités et avantages divers
6415 Supplément familial	6415 Supplément familial
645 Charges de sécurité sociale et de prévoyance	645 Charges de sécurité sociale et de prévoyance
6451 Cotisations à l'U.R.S.S.A.F	6451 Cotisations à l'U.R.S.S.A.F
6452 Cotisations aux mutuelles	6452 Cotisations aux mutuelles
6453 Cotisations aux caisses de retraite	6453 Cotisations aux caisses de retraite
6454 Cotisations aux A.S.S.E.D.I.C	6454 Cotisations aux A.S.S.E.D.I.C
6455 Contribution de solidarité	Supprimé
6458 Cotisations aux autres organismes sociaux	6458 Cotisations aux autres organismes sociaux
647 Autres charges sociales	647 Autres charges sociales
6471 Prestations directes	6471 Prestations directes
6472 Versements aux comités d'entreprise et d'établissement	6472 Versements aux comités d'entreprise et d'établissement
6473 Versements aux comités d'hygiène et de sécurité	6473 Versements aux comités d'hygiène et de sécurité
6474 Versements aux autres œuvres sociales	6474 Versements aux autres œuvres sociales
6475 Médecine du travail, pharmacie	6475 Médecine du travail, pharmacie
648 Autres charges de personnel	648 Autres charges de personnel
65 - AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE	65 - AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE
651 Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires	651 Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels , droits et valeurs similaires
6511 Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés	6511 Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels
6516 Droits d'auteur et de reproduction	6516 Droits d'auteur et de reproduction
6518 Autres droits et valeurs similaires	6518 Autres droits et valeurs similaires
652 Contrôle d'Etat	652 Contrôle d'Etat
653 Jetons de présence	653 Jetons de présence
654 Pertes sur créances irrécouvrables	654 Pertes sur créances irrécouvrables
6541 Créances de l'exercice	6541 Créances de l'exercice
6544 Créances des exercices antérieurs	6544 Créances des exercices antérieurs
655 Quote - parts de résultat sur opérations faites en commun	655 Quote - parts de résultat sur opérations faites en commun
6551 Quote-part de bénéfice transférée (comptabilité du gérant)	6551 Quote-part de bénéfice transférée (comptabilité du gérant)
6555 Quote-part de perte supportée (comptabilité des associés non gérants)	6555 Quote-part de perte supportée (comptabilité des associés non gérants)
657 Charges spécifiques	657 Charges spécifiques
658 Charges diverses de gestion courante	658 Charges diverses de gestion courante
6583 Charges de gestion courante provenant de l'annulation des recettes des exercices antérieurs	6583 Charges de gestion courante provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
<p>66 - CHARGES FINANCIÈRES</p> <p>661 Charges d'intérêts</p> <p>6611 Intérêts des emprunts et dettes</p> <p>66116 Des emprunts et dettes assimilées</p> <p>66117 Des dettes rattachées à des participations</p> <p>6615 Intérêts des comptes courants et des dépôts créditeurs</p> <p>6616 Intérêts bancaires et sur opérations de financement (escompte,...)</p> <p>6617 Intérêts des obligations cautionnées</p> <p>6618 Intérêts des autres dettes</p> <p>66181 Des dettes commerciales</p> <p>66188 Des dettes diverses</p> <p>664 Pertes sur créances liées à des participations</p> <p>665 Escomptes accordés</p> <p>666 Pertes de change</p> <p>667 Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement</p> <p>668 Autres charges financières</p> <p>6681 Commissions sur bons UNESCO</p> <p>6683 Charges financières provenant de l'annulation des recettes des exercices antérieurs</p>	<p>66 - CHARGES FINANCIÈRES</p> <p>661 Charges d'intérêts</p> <p>6611 Intérêts des emprunts et dettes</p> <p>66116 Des emprunts et dettes assimilées</p> <p>66117 Des dettes rattachées à des participations</p> <p>6615 Intérêts des comptes courants et des dépôts créditeurs</p> <p>6616 Intérêts bancaires et sur opérations de financement (escompte,...)</p> <p>6617 Intérêts des obligations cautionnées</p> <p>6618 Intérêts des autres dettes</p> <p>66181 Des dettes commerciales</p> <p>66188 Des dettes diverses</p> <p>664 Pertes sur créances liées à des participations</p> <p>665 Escomptes accordés</p> <p>666 Pertes de change</p> <p>667 Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement</p> <p>668 Autres charges financières</p> <p>Supprimé</p> <p>6683 Charges financières provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs</p>
<p>67 - CHARGES EXCEPTIONNELLES</p> <p>671 Charges exceptionnelles sur opérations de gestion</p> <p>6711 Pénalités sur marchés (et débits payés sur achats et ventes)</p> <p>6712 Pénalités, amendes fiscales et pénales</p> <p>6713 Dons, libéralités</p> <p>6714 Créances devenues irrécouvrables dans l'exercice</p> <p>6715 Subventions accordées</p> <p>Compte non ouvert</p> <p>6717 Rappel d'impôts (autres qu'impôts sur les bénéfices)</p> <p>6718 Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion</p> <p>67183 Charges exceptionnelles provenant de l'annulation des recettes des exercices antérieurs</p> <p>672 (Compte à la disposition des établissements pour enregistrer, en cours d'exercice, les charges sur exercices antérieurs)</p> <p>675 Valeurs comptables des éléments d'actif cédés</p> <p>6751 Immobilisations incorporelles</p> <p>6752 Immobilisations corporelles</p> <p>6756 Immobilisations financières</p> <p>6758 Autres éléments d'actif</p>	<p>67 - CHARGES EXCEPTIONNELLES</p> <p>671 Charges exceptionnelles sur opérations de gestion</p> <p>6711 Pénalités sur marchés (et débits payés sur achats et ventes)</p> <p>6712 Pénalités, amendes fiscales et pénales</p> <p>6713 Dons, libéralités</p> <p>6714 Créances devenues irrécouvrables dans l'exercice</p> <p>6715 Subventions accordées</p> <p>6716 Déficit ou débet admis en décharge ou en remise gracieuse</p> <p>6717 Rappel d'impôts (autres qu'impôts sur les bénéfices)</p> <p>6718 Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion</p> <p>67183 Charges exceptionnelles provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs</p> <p>672 (Compte à la disposition des établissements pour enregistrer, en cours d'exercice, les charges sur exercices antérieurs)</p> <p>675 Valeurs comptables des éléments d'actif cédés</p> <p>6751 Immobilisations incorporelles</p> <p>6752 Immobilisations corporelles</p> <p>6756 Immobilisations financières</p> <p>6758 Autres éléments d'actif</p>

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
<p>678 Autres charges exceptionnelles</p> <p>6781 Malis provenant de clauses d'indexation</p> <p>6782 Lots</p> <p>6783 Malis provenant du rachat par l'entreprise d'actions et obligations émises par elle-même (F)</p> <p>6783 Malis provenant du rachat par l'établissement d'actions et obligations émises par lui-même (CP)</p> <p>6788 Charges exceptionnelles diverses</p>	<p>678 Autres charges exceptionnelles</p> <p>6781 Malis provenant de clauses d'indexation</p> <p>6782 Lots</p> <p>67831 Malis provenant du rachat par l'entreprise d'actions et obligations émises par elle-même</p> <p>67832 Malis provenant du rachat par l'établissement d'actions et obligations émises par lui-même</p> <p>6788 Charges exceptionnelles diverses</p>
<p>68 - DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET AUX PROVISIONS</p>	<p>68 - DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET AUX PROVISIONS</p>
<p>681 Dotations aux amortissements et aux provisions - Charges d'exploitation</p> <p>6811 Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles</p> <p>68111 Immobilisations incorporelles</p> <p>68112 Immobilisations corporelles</p> <p>6812 Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir</p> <p>6815 Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation</p> <p>6816 Dotations aux provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles</p> <p>68161 Immobilisations incorporelles</p> <p>68162 Immobilisations corporelles</p> <p>6817 Dotations aux provisions pour dépréciation des actifs circulants</p> <p>68173 Stocks et en-cours</p> <p>68174 Créances</p> <p>686 Dotations aux amortissements et aux provisions - Charges financières</p> <p>6861 Dotations aux amortissements des primes de remboursement des obligations</p> <p>6865 Dotations aux provisions pour risques et charges financiers</p> <p>6866 Dotations aux provisions pour dépréciation des éléments financiers</p> <p>68662 Immobilisations financières</p> <p>68665 Valeurs mobilières de placement</p> <p>687 Dotations aux amortissements et aux provisions - Charges exceptionnelles</p> <p>6871 Dotations aux amortissements exceptionnels des immobilisations</p> <p>6872 Dotations aux provisions réglementées (immobilisations)</p> <p>68725 Amortissements dérogatoires</p>	<p>681 Dotations aux amortissements et aux provisions - Charges d'exploitation</p> <p>6811 Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles</p> <p>68111 Immobilisations incorporelles</p> <p>68112 Immobilisations corporelles</p> <p>6812 Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir</p> <p>6815 Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation</p> <p>6816 Dotations aux provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles</p> <p>68161 Immobilisations incorporelles</p> <p>68162 Immobilisations corporelles</p> <p>6817 Dotations aux provisions pour dépréciation des actifs circulants</p> <p>68173 Stocks et en-cours</p> <p>68174 Créances</p> <p>686 Dotations aux amortissements et aux provisions - Charges financières</p> <p>6861 Dotations aux amortissements des primes de remboursement des obligations</p> <p>6865 Dotations aux provisions pour risques et charges financiers</p> <p>6866 Dotations aux provisions pour dépréciation des éléments financiers</p> <p>68662 Immobilisations financières</p> <p>68665 Valeurs mobilières de placement</p> <p>687 Dotations aux amortissements et aux provisions - Charges exceptionnelles</p> <p>6871 Dotations aux amortissements exceptionnels des immobilisations</p> <p>6872 Dotations aux provisions réglementées (immobilisations)</p> <p>68725 Amortissements dérogatoires</p>

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
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	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	69 - PARTICIPATION DES SALARIÉS – IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES ET ASSIMILÉS
691 Participation des salariés aux fruits de l'expansion 695 Impôts sur les bénéfices 6951 Impôts dus en France 6954 Impôts dus à l'étranger 697 Imposition forfaitaire annuelle des sociétés	691 Participation des salariés aux résultats 695 Impôts sur les bénéfices 6951 Impôts dus en France 6954 Impôts dus à l'étranger 697 Imposition forfaitaire annuelle des sociétés
CLASSE 7 - COMPTES DE PRODUITS	CLASSE 7 - COMPTES DE PRODUITS
70 - VENTES DE PRODUITS FABRIQUÉS, PRESTATIONS DE SERVICES, MARCHANDISES	70 - VENTES DE PRODUITS FABRIQUÉS, PRESTATIONS DE SERVICES, MARCHANDISES
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,...)	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,...)

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
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	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)	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	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	72 - PRODUCTION IMMOBILISÉE
721 Immobilisations incorporelles 722 Immobilisations corporelles	721 Immobilisations incorporelles 722 Immobilisations corporelles
73 - PRODUITS NETS PARTIELS SUR OPÉRATIONS À LONG TERME	Compte supprimé
74 - SUBVENTIONS D'EXPLOITATION	74 - SUBVENTIONS D'EXPLOITATION
741 Etat 744 Collectivités publiques et organismes internationaux 745 Fonds de concours 746 Dons et legs 748 Autres subventions d'exploitation	741 Etat 744 Collectivités publiques et organismes internationaux 745 Fonds de concours 746 Dons et legs 748 Autres subventions d'exploitation
75 - AUTRES PRODUITS DE GESTION COURANTE	75 - AUTRES PRODUITS DE GESTION COURANTE
751 Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires 7511 Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés 7516 Droits d'auteur et de reproduction 7518 Autres droits et valeurs similaires	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

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
752 Revenus des immeubles non affectés aux activités professionnelles	752 Revenus des immeubles non affectés aux activités professionnelles
753 Jetons de présence et rémunérations d'administrateurs, gérants	753 Jetons de présence et rémunérations d'administrateurs, gérants
755 Quote-parts de résultat sur opérations faites en commun	755 Quote-parts de résultat sur opérations faites en commun
7551 Quote-part de perte transférée (comptabilité du gérant)	7551 Quote-part de perte transférée (comptabilité du gérant)
7555 Quote-part de bénéfice attribuée (comptabilité des associés non-gérants)	7555 Quote-part de bénéfice attribuée (comptabilité des associés non-gérants)
757 Produits spécifiques	757 Produits spécifiques
758 Produits divers de gestion courante	758 Produits divers de gestion courante
7583 Produits de gestion courante provenant de l'annulation de dépenses des exercices antérieurs	7583 Produits de gestion courante provenant de l'annulation d'ordres de dépenses des exercices antérieurs
76 - PRODUITS FINANCIERS	76 - PRODUITS FINANCIERS
761 Produits de participations	761 Produits de participations
7611 Revenus des titres de participation	7611 Revenus des titres de participation
7616 Revenus sur autres formes de participation	7616 Revenus sur autres formes de participation
7617 Revenus des créances rattachées à des participations	7617 Revenus des créances rattachées à des participations
762 Produits des autres immobilisations financières	762 Produits des autres immobilisations financières
7621 Revenus des titres immobilisés	7621 Revenus des titres immobilisés
7624 Revenus des prêts	7626 Revenus des prêts
7627 Revenus des créances immobilisées	7627 Revenus des créances immobilisées
763 Revenus des autres créances	763 Revenus des autres créances
7631 Revenus des créances commerciales	7631 Revenus des créances commerciales
7638 Revenus des créances diverses	7638 Revenus des créances diverses
764 Revenus des valeurs mobilières de placement	764 Revenus des valeurs mobilières de placement
765 Escomptes obtenus	765 Escomptes obtenus
766 Gains de change	766 Gains de change
767 Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement	767 Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement
768 Autres produits financiers	768 Autres produits financiers
7683 Produits financiers provenant de l'annulation de dépenses des exercices antérieurs	7683 Produits financiers provenant de l'annulation d'ordres de dépenses des exercices antérieurs
77 - PRODUITS EXCEPTIONNELS	77 - PRODUITS EXCEPTIONNELS
771 Produits exceptionnels sur opérations de gestion	771 Produits exceptionnels sur opérations de gestion
7711 Débits et pénalités perçus sur achats et sur ventes	7711 Débits et pénalités perçus sur achats et sur ventes
7713 Libéralités reçues	7713 Libéralités reçues
7714 Rentrées sur créances amorties	7714 Rentrées sur créances amorties
7715 Subventions d'équilibre	Supprimé
7717 Dégrèvements d'impôts (autres qu'impôts sur les bénéfices)	7717 Dégrèvements d'impôts (autres qu'impôts sur les bénéfices)
7718 Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion	7718 Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion
77183 Produits exceptionnels provenant de l'annulation de dépenses des exercices antérieurs	77183 Produits exceptionnels provenant de l'annulation d'ordres de dépenses des exercices antérieurs

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
<p>772 (Compte à la disposition des établissements pour enregistrer, en cours d'exercice, les produits sur exercices antérieurs)</p> <p>775 Produits des cessions d'éléments d'actif</p> <p>7751 Immobilisations incorporelles</p> <p>7752 Immobilisations corporelles</p> <p>7756 Immobilisations financières</p> <p>7758 Autres éléments d'actif</p> <p>Compte 776 non ouvert</p> <p>777 Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice</p> <p>778 Autres produits exceptionnels</p> <p>7781 Bonis provenant de clauses d'indexation</p> <p>7782 Lots</p> <p>7783 Bonis provenant du rachat par l'entreprise d'actions et d'obligations émises par elle-même (F)</p> <p>7783 Bonis provenant du rachat par l'établissement d'actions et d'obligations émises par lui-même (CP)</p> <p>7788 Produits exceptionnels divers</p>	<p>772 (Compte à la disposition des établissements pour enregistrer, en cours d'exercice, les produits sur exercices antérieurs)</p> <p>775 Produits des cessions d'éléments d'actif</p> <p>7751 Immobilisations incorporelles</p> <p>7752 Immobilisations corporelles</p> <p>7756 Immobilisations financières</p> <p>7758 Autres éléments d'actif</p> <p>776 Produits issus de la neutralisation des amortissements</p> <p>777 Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice</p> <p>778 Autres produits exceptionnels</p> <p>7781 Bonis provenant de clauses d'indexation</p> <p>7782 Lots</p> <p>77831 Bonis provenant du rachat par l'entreprise d'actions et d'obligations émises par elle-même</p> <p>77832 Bonis provenant du rachat par l'établissement d'actions et d'obligations émises par lui-même</p> <p>7788 Produits exceptionnels divers</p>
<p>78 - REPRISES SUR AMORTISSEMENTS ET PROVISIONS</p> <p>781 Reprises sur amortissements et provisions (à inscrire dans les produits d'exploitation)</p> <p>7811 Reprises sur amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles</p> <p>78111 Immobilisations incorporelles</p> <p>78112 Immobilisations corporelles</p> <p>7815 Reprises sur provisions pour risques et charges d'exploitation</p> <p>7816 Reprises sur provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles</p> <p>78161 Immobilisations incorporelles</p> <p>78162 Immobilisations corporelles</p> <p>7817 Reprises sur provisions pour dépréciation des actifs circulants</p> <p>78173 Stocks et en-cours</p> <p>78174 Créances</p> <p>786 Reprises sur provisions (à inscrire dans les produits financiers)</p> <p>7865 Reprises sur provisions pour risques et charges financiers</p> <p>7866 Reprises sur provisions pour dépréciation des éléments financiers</p> <p>78662 Immobilisations financières</p> <p>78665 Valeurs mobilières de placement</p>	<p>78 - REPRISES SUR AMORTISSEMENTS ET PROVISIONS</p> <p>781 Reprises sur amortissements et provisions (à inscrire dans les produits d'exploitation)</p> <p>7811 Reprises sur amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles</p> <p>78111 Immobilisations incorporelles</p> <p>78112 Immobilisations corporelles</p> <p>7815 Reprises sur provisions pour risques et charges d'exploitation</p> <p>7816 Reprises sur provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles</p> <p>78161 Immobilisations incorporelles</p> <p>78162 Immobilisations corporelles</p> <p>7817 Reprises sur provisions pour dépréciation des actifs circulants</p> <p>78173 Stocks et en-cours</p> <p>78174 Créances</p> <p>786 Reprises sur provisions pour risques (à inscrire dans les produits financiers)</p> <p>7865 Reprises sur provisions pour risques et charges financiers</p> <p>7866 Reprises sur provisions pour dépréciation des éléments financiers</p> <p>78662 Immobilisations financières</p> <p>78665 Valeurs mobilières de placement</p>

ANNEXE N° 1 (suite)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
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	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 791 Transferts de charges d'exploitation 796 Transferts de charges financières 797 Transferts de charges exceptionnelles	79 - TRANSFERTS DE CHARGES 791 Transferts de charges d'exploitation 796 Transferts de charges financières 797 Transferts de charges exceptionnelles
CLASSE 8 - COMPTES SPÉCIAUX	CLASSE 8 - COMPTES SPÉCIAUX
80 - ENGAGEMENTS HORS BILAN 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 803 à 806 Comptabilité de programmes 803 Programmes 804 Crédits de paiement 805 Engagements 806 Mandatement	80 - ENGAGEMENTS 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 803 à 807 Comptabilité de programmes 803 Autorisation de programmes 805 Crédits de paiement 806 Engagement comptable annuel 807 Mandatement

ANNEXE N° 1 (suite et fin)

ANCIENNE NOMENCLATURE	NOUVELLE NOMENCLATURE
<p>86 - VALEURS INACTIVES</p> <p>861 Comptes de position : titres et valeurs en portefeuille</p> <p>862 Comptes de position : titres et valeurs chez les correspondants</p> <p>863 Comptes de prise en charge</p> <p>88 - RÉSULTAT EN INSTANCE D'AFFECTATION</p> <p>89 - BILAN</p> <p>890 Bilan d'ouverture</p> <p>891 Bilan de clôture</p>	<p>86 - VALEURS INACTIVES</p> <p>861 Comptes de position : titres et valeurs en portefeuille</p> <p>862 Comptes de position : titres et valeurs chez les correspondants</p> <p>863 Comptes de prise en charge</p> <p>88 - RÉSULTAT EN INSTANCE D'AFFECTATION</p> <p>89 - BILAN</p> <p>890 Bilan d'ouverture</p> <p>891 Bilan de clôture</p>

ANNEXE N° 2 : Tableau de passage des comptes spécifiques « comptabilité publique » de la nomenclature 1982 à ceux de la nouvelle nomenclature

ANNEXE N° 2 (suite)

ANNEXE N° 2 (suite)

ANNEXE N° 2 (suite)

ANNEXE N° 2 (suite et fin)

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

AVIS N° 00-20 RELATIF AU PLAN COMPTABLE DES ÉTABLISSEMENTS PUBLICS NATIONAUX A CARACTÈRE INDUSTRIEL ET COMMERCIAL DOTES D'UN AGENT COMPTABLE

Le Conseil national de la comptabilité a été saisi par la Direction générale de la comptabilité publique du projet de plan comptable des établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial dotés d'un agent comptable (EPIC).

L'assemblée plénière du Conseil national de la comptabilité, réunie le 29 novembre 2000, émet un avis favorable sur les dispositions comptables contenues dans le projet qui lui est soumis.

Elle demande en outre que les évolutions et les mises à jour du règlement n°99-03 du Comité de la réglementation comptable relatif au plan comptable général, et notamment les nouvelles règles résultant du règlement à venir sur les passifs, soient applicables d'office aux établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial dotés d'un agent comptable, sauf si elles requièrent des adaptations aux dispositions réglementaires régissant ces établissements. Dans ce cas, la Direction générale de la comptabilité publique devra faire approuver par le Conseil national de la comptabilité les adaptations nécessaires.

Le projet est conforme au plan comptable général compte tenu des adaptations et compléments liés aux spécificités du secteur public et aux règles de la comptabilité publique posées par le décret n° 62-1587 modifié portant règlement général sur la comptabilité publique.

Les adaptations et compléments portent sur les points suivants :

I. COMPTABILISATION DES BIENS REMIS À L'EPIC

Pour assurer la mission de service public qui lui a été confiée, l'établissement dispose de biens qui lui sont remis soit en jouissance, soit en pleine propriété.

I.1. Les biens remis en jouissance

Ces biens mis à disposition par l'Etat ou d'autres organismes publics, sans transfert de propriété, sont inscrits à l'actif du bilan de l'EPIC au compte d'immobilisations approprié afin d'apprécier la réalité économique de la gestion de l'établissement.

La contrepartie de ces biens s'inscrit au passif du bilan au compte 102 « Biens mis à disposition ».

Afin d'identifier en comptabilité l'organisme débiteur de la charge du renouvellement du bien, ce compte 102 est aménagé au moyen des subdivisions nécessaires.

I.2. Les biens remis en pleine propriété

Conformément aux règles du PCG, ils sont inscrits à l'actif au compte d'immobilisations approprié. La contrepartie est inscrite au passif au compte 103 « Biens remis en pleine propriété ».

ANNEXE N° 3 (suite et fin)

II. COMPTABILISATION DES AMORTISSEMENTS RELATIFS AUX BIENS MIS À DISPOSITION NON RENOUELABLES PAR L'EPIC

Le projet retient un principe général d'amortissement défini par l'article 14 alinéa 2 du code de commerce qui dispose que « *même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice, il doit être procédé aux amortissements et provisions nécessaires* ».

Pour l'appréciation de la situation économique et de la gestion, ce principe s'applique dans tous les cas.

Toutefois, lorsque l'obligation de renouvellement du bien mis à disposition n'incombe pas à l'EPIC, celui-ci n'a pas à supporter la charge d'amortissement. La neutralisation de la dotation aux amortissements s'opère alors par l'écriture suivante : le compte 102 « Biens mis à disposition » est débité et le compte de produits exceptionnels 776 « Produits issus de la neutralisation des amortissements » est crédité, alors que la charge d'amortissement concourt à la formation du résultat d'exploitation.

III. PRISE EN COMPTE DES CONTRAINTES LIÉES AU DROIT BUDGÉTAIRE

En raison des dispositions budgétaires, certaines opérations demandent un suivi particulier.

A cette fin, les comptes suivants ont été créés :

- les comptes 657 « Charges spécifiques » et 757 « Produits spécifiques » permettent le suivi des opérations de transfert réalisées pour le compte des collectivités publiques (Etat, collectivités locales, Communauté européenne);
- les comptes 4684 « Produits à recevoir sur ressources affectées » et 4682 « Charges à payer sur ressources affectées » sont respectivement débités et crédités, à la signature de la convention, du montant des ressources affectées par un bailleur de fonds et se soldent au fur et à mesure du déroulement des opérations (le compte 4684 est soldé lors de la réception des fonds et le compte 4682 lors de la réalisation de l'opération à hauteur de la charge correspondante) ;
- le compte 7581 « Frais de gestion sur ressources affectées » : lorsque l'établissement a été autorisé à prélever des frais de gestion pour les opérations sur ressources affectées, ceux-ci sont comptabilisés au débit du compte 4682 par le crédit du compte 7581 « Frais de gestion sur ressources affectées »;
- les comptes 803 « Autorisations de programme », 804 « Engagements juridiques », 805 « Crédits de paiement », 806 « Engagement comptable annuel » et 807 « Mandatement » permettent de décrire l'exécution des engagements pluriannuels auxquels procède l'établissement afin de réaliser sa politique d'intervention.

IV. PRISE EN COMPTE DES SPÉCIFICITÉS DU SECTEUR PUBLIC ET DES CONTRAINTES LIÉES AU DROIT COMPTABLE PUBLIC

Les particularités propres au secteur public, le principe de la séparation des ordonnateurs et des comptables ainsi que celui de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics nécessitent des procédures comptables spécifiques et donc une adaptation de la nomenclature telle que présentée dans le présent projet.

ANNEXE N° 4 : Comité de la réglementation comptable.
Règlement n°2000-06 du 7 décembre 2000 relatif aux passifs

RÈGLEMENT N°2000-06 DU 7 DÉCEMBRE 2000 RELATIF AUX PASSIFS

Le Comité de la réglementation comptable ;

Vu la loi n°98-261 du 6 avril 1998 portant réforme de la réglementation comptable et adaptation du régime de la publicité foncière et le décret n°98-939 du 14 octobre 1998 relatif au Comité de la réglementation comptable, pris pour son application ;

Vu l'arrêté du 22 juin 1999 portant homologation du règlement n°99-03 du Comité de la réglementation comptable relatif à la réécriture du plan comptable général ;

Vu les articles 212-1; 311-1 à 311-7; 312-1 à 312-3; 322-2; 335-1; 432-1 (15); 441 (15); 531-2-4; du règlement n° 99-03 du Comité de la réglementation comptable ;

Vu l'avis n°00.01 du 20 avril 2000 du Conseil national de la comptabilité relatif aux passifs ;

Décide :

Article 1.1 - Titre II - Chapitre I - Section 2 - L'article 212-1 est modifié comme suit :

212-1.- 1.- « Un passif est un élément du patrimoine ayant une valeur économique négative pour l'entité, c'est-à-dire une obligation de l'entité à l'égard d'un tiers dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci. L'ensemble de ces éléments est dénommé passif externe.

2.- Cette obligation peut être d'ordre légal, réglementaire ou contractuel. Elle peut également découler des pratiques passées de l'entité, de sa politique affichée ou d'engagements publics suffisamment explicites qui ont créé une attente légitime des tiers concernés sur le fait qu'elle assumera certaines responsabilités.

3.- Le tiers peut être une personne physique ou morale, déterminable ou non.

4.- L'estimation du passif correspond au montant de la sortie de ressources que l'entité doit supporter pour éteindre son obligation envers le tiers.

5.- La contrepartie éventuelle est constituée des avantages économiques que l'entité attend du tiers envers lequel elle a une obligation. ».

Article 1.2 - Il est inséré un article 212.2 ainsi rédigé :

212-2.- « Une dette est un passif certain dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise ».

Article 1.3 - Il est inséré un article 212.3 ainsi rédigé :

212-3.- « Une provision pour risques et charges est un passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise ».

ANNEXE N° 4 (suite)

Article 1.4 - Il est inséré un article 212.4 ainsi rédigé :

212-4.- « Un passif éventuel est :

- soit une obligation potentielle de l'entité à l'égard d'un tiers résultant d'événements dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance, ou non, d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité ;
- soit une obligation de l'entité à l'égard d'un tiers dont il n'est pas probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci ».

Article 2.1 - Titre III – Chapitre I - Dans le titre du chapitre I, les mots « *Date de* » sont supprimés.

Article 2.2 - Le titre de la section 1 est modifié comme suit : « Comptabilisation des actifs ».

Article 2.3 - L'article 311-1 est inséré en remplacement de l'article 311-4 et est modifié comme suit :

311-1.- « Même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice, il est procédé aux amortissements et aux provisions pour dépréciation nécessaires.

Les provisions pour dépréciation sont rapportées au résultat quand les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister ».

Article 2.4 - L'article 311-2 est inséré en remplacement de l'article 312-3.

311-2.- « Les créances non déclarées en cours de redressement judiciaire sont enregistrées ainsi qu'il suit.

Le produit chez le débiteur, et la charge chez le créancier, correspondant à la créance non déclarée, sont comptabilisés :

- si aucune demande en relevé de forclusion n'a été formée dans un délai d'un an à compter du jugement d'ouverture de la procédure : à l'expiration de ce délai ;
- si une demande en relevé de forclusion a été formée et rejetée : à la date de l'ordonnance de rejet. Tant que la décision n'est pas définitive, le débiteur constitue une provision.

Article 2.5 - Les articles 311-3 à 311-7 sont supprimés et reportés après modifications, respectivement aux articles 313-5, 312-2, 312-10, 314-1, 314-2 et 314-3.

Article 3.1 - Le titre de la section 2 est modifié comme suit : « Comptabilisation des passifs ».

Article 3.2 - Il est créé une sous-section 1 ainsi intitulée : « Critères de première comptabilisation ».

Article 3.3 - L'article 312-1 est modifié comme suit :

312-1.- 1.- « A l'exception des cas prévus aux articles 312-3 et 312-4, un passif est comptabilisé lorsque l'entité a une obligation à l'égard d'un tiers, et qu'il est probable ou certain que cette obligation provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci.

ANNEXE N° 4 (suite)

2.- A la clôture de l'exercice, un passif est comptabilisé si l'obligation existe à cette date et s'il est probable ou certain, à la date d'établissement des comptes, qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de tiers sans contrepartie au moins équivalente attendue de ceux-ci après la date de clôture ».

Article 3.4 - L'article 312-2 est modifié comme suit :

312-2. - « Même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice, il est procédé à la comptabilisation de provisions pour risques et charges qui remplissent les conditions fixées à l'article 312-1.2. ».

Article 3.5 - L'article 312-3 est modifié comme suit :

312-3.- « Un passif n'est pas comptabilisé dans les cas exceptionnels où le montant de l'obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante ».

Article 3.6 - Il est inséré un article 312-4 ainsi rédigé :

312-4.- « Un passif peut ne pas être comptabilisé dans les cas prévus à l'article 335-1 relatif aux pensions, retraites et versements assimilés ».

Article 3.7 - Il est inséré un article 312-5 ainsi rédigé :

312-5.- « Un passif éventuel n'est pas comptabilisé au bilan ; il est mentionné en annexe ».

Article 3.8 - Il est inséré un article 312-6 ainsi rédigé :

312-6.- « En application de l'article 342-5 et par exception à l'article 312-1, les gains latents de change sur la conversion des dettes et créances en devise étrangère sont comptabilisés au passif du bilan ».

Article 4.1 - Il est créé une sous section 2 ainsi intitulée : « Applications ».

Article 4.2 - Il est inséré un article 312-7 ainsi rédigé :

312-7.- « En application de l'article 312-1, une dette à l'égard d'un fournisseur est comptabilisée lorsque, conformément à une commande de l'entité, la marchandise a été livrée ou le service rendu ».

Article 4.3 - Il est inséré un article 312.8 ainsi rédigé :

312-8.- « Si elle satisfait aux conditions de l'article 312-1, une provision est comptabilisée pour les risques et charges nettement précisés quant à leur objet et dont l'échéance ou le montant ne peuvent être fixées de façon précise. Ainsi :

1- Une perte sur un contrat doit être provisionnée dès qu'elle devient probable.

2- Les coûts de restructuration constituent un passif s'ils résultent d'une obligation de l'entité vis-à-vis de tiers, ayant pour origine la décision prise par l'organe compétent, matérialisée avant la date de clôture par l'annonce de cette décision aux tiers concernés, et à condition que l'entité n'attende plus de contrepartie de ceux-ci. Les coûts d'une restructuration conditionnée par une opération financière telle qu'une cession d'activité ne peuvent être provisionnés tant que l'entité n'est pas engagée par un accord irrévocable.

3- Les pertes d'exploitation futures, ne répondant pas à la définition d'un passif de l'article 212-1, ne sont pas provisionnées ».

ANNEXE N° 4 (suite)

Article 4.4 - Il est inséré un article 312-9 ainsi rédigé :

312-9.- « Les produits constatés d'avance constituent des passifs ».

Article 5.1 - Il est créé une sous section 3 ainsi intitulée : « Comptabilisation ultérieure ».

Article 5.2 - Il est inséré un article 312-10 ainsi rédigé :

312-10.- « Les provisions pour risques et charges sont rapportées en totalité au résultat quand les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister, c'est-à-dire soit quand l'entité n'a plus d'obligation, soit quand il n'est plus probable que celle-ci entraînera une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente de la part du tiers ».

Article 6.1 - Il est créé une section 3 ainsi intitulée : « Comptabilisation des produits et des charges ».

Article 6.2 - L'article 313-1 est inséré en remplacement de l'article 311-1 :

313-1.- « 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 ».

Article 6.3 - L'article 313-2 est inséré en remplacement de l'article 311-2 :

313-2. - « Seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans le résultat de cet exercice ».

Article 6.4 - L'article 313-3 est inséré en remplacement de l'article 312-1 :

313-3. - « Les transactions assorties d'une clause de réserve de propriété sont comptabilisées à la date de la livraison du bien et non à celle du transfert de propriété ».

Article 6.5 - L'article 313-4 est inséré en remplacement de l'article 312-2 :

313-4. - « Les remises ou réductions accordées dans le cadre du règlement des difficultés d'entreprises sont enregistrées ainsi qu'il suit.

Lorsqu'elles sont accordées sous condition résolutoire, les remises ou réductions sont comptabilisées dès l'accord des parties, s'il s'agit d'un règlement amiable ou dès la décision du tribunal arrêtant le plan de redressement, s'il s'agit d'un règlement judiciaire.

Lorsqu'elles sont accordées sous condition suspensive, les remises ou réductions sont comptabilisées lorsque la condition est remplie ».

ANNEXE N° 4 (suite)

Article 6.6 - L'article 313-5 est inséré en remplacement du premier alinéa de l'article 311-3 :

313-5. - « 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 ».

Article 7.1 - Il est créé une section 4 ainsi intitulée : « Changements de méthodes comptables, d'estimation et de modalités d'application, corrections d'erreurs ».

Article 7.2 - L'article 314-1 est inséré en remplacement de l'article 311-5 :

314-1. - « Lors de changements de méthodes comptables, l'effet, après impôt, de la nouvelle méthode est calculé de façon rétrospective, comme si celle-ci avait toujours été appliquée. Dans les cas où l'estimation de l'effet à l'ouverture ne peut être faite de façon objective, en particulier lorsque la nouvelle méthode est caractérisée par la prise en compte d'hypothèses, le calcul de l'effet du changement sera fait de manière prospective.

L'impact du changement déterminé à l'ouverture, après effet d'impôt, est imputé en « report à nouveau » dès l'ouverture de l'exercice sauf si, en raison de l'application de règles fiscales, l'entreprise est amenée à comptabiliser l'impact du changement dans le compte de résultat.

Lorsque les changements de méthodes comptables ont conduit à comptabiliser des provisions sans passer par le compte de résultat, la reprise de ces provisions s'effectue directement par les capitaux propres pour la partie qui n'a pas trouvé sa justification ».

Article 7.3 - L'article 314-2 est inséré en remplacement de l'article 311-6 :

314-2.- I. - « Les changements d'estimation et de modalités d'application n'ont qu'un effet sur l'exercice en cours et les exercices futurs. L'incidence du changement correspondant à l'exercice en cours est enregistrée dans les comptes de l'exercice. Les changements d'estimation peuvent avoir un effet sur les différentes lignes du bilan et du compte de résultat.

II. - L'incidence des changements d'options fiscales correspondant à l'exercice en cours est constatée dans le résultat de l'exercice ».

Article 7.4 - L'article 314-3 est inséré en remplacement de l'article 311-7 :

314-3.- « Les corrections résultant d'erreurs, d'omissions matérielles, d'interprétations erronées ou de l'adoption d'une méthode comptable non admise, sont comptabilisées dans le résultat de l'exercice au cours duquel elles sont constatées ; l'incidence, après impôt, des corrections d'erreurs significatives est présentée sur une ligne séparée du compte de résultat, sauf lorsqu'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres ».

Article 8.1 - Titre III - Chapitre II - Le titre du chapitre II est modifié comme suit : « Évaluation des actifs et des passifs ».

Article 8.2 – Au premier alinéa de l'article 322-2, les mots « et de passif » sont supprimés.

Article 8.3 - Le titre de la section 2 est modifié comme suit : « Évaluation des actifs postérieurement à leur date d'entrée ».

Article 8.4 - L'article 322-4 est supprimé.

ANNEXE N° 4 (suite)

Article 9.1 - Il est créé une section 3 ainsi intitulée : « Évaluation des passifs à la date d'entrée ».

Article 9.2 - Il est inséré un article 323-1 ainsi rédigé :

323-1.- « Les passifs dont la valeur dépend des fluctuations des monnaies étrangères sont évalués conformément aux articles 341-1 à 342-7 ».

Article 9.3 - Il est inséré un article 323-2 ainsi rédigé :

323-2.- « Les provisions pour risques et charges sont évaluées pour le montant correspondant à la meilleure estimation de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation déterminée comme suit :

- 1- Lorsqu'il existe un grand nombre d'obligations similaires (par exemple garantie sur les produits ou contrats similaires), la probabilité qu'une sortie de ressources soit nécessaire à l'extinction de ces obligations est déterminée en considérant cet ensemble d'obligations comme un tout. Même si la probabilité de sortie pour chacun des éléments considéré isolément est faible, il peut être probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire pour éteindre cet ensemble d'obligations.
- 2- En cas d'obligation unique et en présence de plusieurs hypothèses d'évaluation de la sortie de ressources, le montant à provisionner est, en général, celui qui correspond à l'hypothèse la plus probable. Les incertitudes relatives aux autres hypothèses d'évaluation doivent faire l'objet d'une mention en annexe ».

Article 9.4 - Il est inséré un article 323-3 ainsi rédigé :

323-3.- « Les dépenses à prendre en compte sont celles qui concourent directement à l'extinction de l'obligation de l'entité envers le tiers ».

Article 9.5 - Il est inséré un article 323-4 ainsi rédigé :

323-4.- « Les provisions pour risques et charges sont évaluées avant effet d'impôt sur les bénéficiaires ».

Article 9.6 - Il est inséré un article 323-5 ainsi rédigé :

323-5.- « Une provision pour restructuration ne doit inclure que les dépenses nécessairement entraînées par celle-ci et qui ne sont pas liées aux activités futures ».

Article 9.7 - Il est inséré un article 323-6 ainsi rédigé :

323-6.- « Les événements futurs pouvant avoir un effet sur le montant des dépenses nécessaires à l'extinction de l'obligation doivent être pris en compte dans l'estimation de la provision pour risques et charges lorsqu'il existe des indications objectives que ces événements se produiront ».

Article 9.8 - Il est inséré un article 323.7 ainsi rédigé :

323-7.- « Les profits résultant de la sortie attendue d'actifs ne doivent pas être pris en compte dans l'évaluation d'une provision pour risques et charges ».

ANNEXE N° 4 (suite)

Article 9.9 - Il est inséré un article 323-8 ainsi rédigé :

323-8.- « En application de l'article 130-2 sur la non compensation entre les postes d'actif et de passif, un remboursement attendu de la dépense nécessaire à l'extinction d'une obligation provisionnée ne minore pas le montant d'une provision pour risques et charges ; il est comptabilisé distinctement à l'actif s'il est conforme aux dispositions relatives à la comptabilisation d'un actif ».

Article 9.10 - Il est inséré un article 323-9 ainsi rédigé :

323-9.- « Les produits constatés d'avance sont évalués au montant du produit correspondant à la prestation restant à réaliser ou à la marchandise restant à livrer ».

Article 10.1 - Il est créé une section 4 ainsi intitulée « Évaluation des passifs postérieurement à leur date d'entrée ».

Article 10.2 - Il est inséré un article 324-1 ainsi rédigé :

324.1.- « A la date de clôture, la valeur nette comptable des éléments de passif est comparée à leur valeur d'inventaire à la même date. Les provisions pour risques et charges sont revues à chaque date d'établissement des comptes et ajustées pour refléter la meilleure estimation à cette date.

Les dispositions relatives à l'évaluation des provisions pour risques et charges à leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité s'appliquent à leur évaluation postérieure ».

Article 11 - Titre III - Chapitre III - L'article 335-1 est modifié comme suit :

335-1.- « Les passifs relatifs aux engagements de l'entité en matière de pensions, de compléments de retraite, d'indemnités et d'allocations en raison du départ à la retraite ou avantages similaires des membres de son personnel et de ses associés et mandataires sociaux peuvent être, en tout ou en partie, constatés sous forme de provision pour risques et charges.

La constatation de provisions pour la totalité des engagements à l'égard des membres du personnel actif et retraité, conduisant à une meilleure information financière, est considérée comme une méthode préférentielle ».

Article 12 - Titre III - Chapitre VI - Le titre de la section 2 est modifié comme suit : « Subventions d'investissement inscrites dans les capitaux propres ».

Article 13.1 - Titre IV - Chapitre III - A l'article 432-1. : Compte 15 « Provisions pour risques et charges », il est inséré après le sous compte 1515, un sous compte 1516 ainsi intitulé : « Provisions pour pertes sur contrats ».

Article 13.2 - Après le sous compte 153, il est inséré un sous compte 154 ainsi intitulé : « Provisions pour restructurations ».

Article 13.3 - Après le sous compte 158, il est inséré un sous compte 1581 ainsi intitulé : « Provisions pour remises en état ».

Article 13.4 - Le sous compte 1582 « Provisions pour charges sociales et fiscales sur congés à payer » est supprimé.

ANNEXE N° 4 (suite)

Article 14 - Titre IV - Chapitre IV - A l'article 441/15 « Provisions pour risques et charges », le deuxième alinéa « compte 153 » est complété par les mots « ou d'autres avantages postérieurs à l'emploi (assurance vie, couverture médicale) ».

Il est inséré un troisième alinéa ainsi rédigé : « le compte 154 « Provisions pour restructurations » enregistre les provisions relatives aux charges que peuvent engendrer des opérations de restructurations telles que l'arrêt d'une branche d'activité ou la fermeture d'un site ».

Le cinquième alinéa est modifié comme suit : « le compte 156 « Provisions pour renouvellement (entreprises concessionnaires) » enregistre les provisions pour renouvellement des immobilisations constituées par les concessionnaires de service public ».

Article 15 - Titre V - Chapitre III - L'article 531-2-4 est modifié comme suit :

« Etat des provisions

Pour chaque catégorie de provision pour risques et charges, une information est fournie sur :

- la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de l'exercice ;
- les provisions pour risques et charges constituées au cours de l'exercice ;
- les montants utilisés au cours de l'exercice ; et
- les montants non utilisés repris au cours de l'exercice.

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

- la nature de l'obligation et l'échéance attendue des dépenses provisionnées ;
- les incertitudes relatives aux montants et aux échéances de ces dépenses, et si cela s'avère nécessaire pour donner une information adéquate, les principales hypothèses retenues sur les événements futurs pris en compte pour l'estimation ;
- le montant de tout remboursement attendu en indiquant, le cas échéant, le montant de l'actif comptabilisé pour celui-ci.

A moins que la probabilité d'une sortie de ressources soit faible, les informations suivantes doivent être données pour chaque catégorie de passif éventuel à la date de clôture :

- description de la nature de ces passifs éventuels ;
- estimation de leurs effets financiers ;
- indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de toute sortie de ressources ; et
- possibilité pour l'entité d'obtenir remboursement.

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

- description de la nature de ce passif ;
- indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de toute sortie de ressources.

S'il n'est pas possible de fournir l'une des informations requises ci avant, il doit en être fait mention.

ANNEXE N° 4 (suite et fin)

Dans des cas exceptionnels où l'indication de tout ou partie d'une information requise causerait un préjudice sérieux à l'entité dans un litige l'opposant à des tiers sur le sujet faisant l'objet de la provision pour risques et charges ou du passif éventuel, cette information n'est pas fournie. Sont alors indiqués la nature générale du litige, le fait que cette information n'a pas été fournie et la raison pour laquelle elle ne l'a pas été.

Dans l'hypothèse où un événement n'ayant aucun lien direct prépondérant avec une situation existant à la clôture de l'exercice survient entre la date de clôture et la date d'établissement des comptes, une information est donnée dans l'annexe si cet événement est susceptible, par son influence sur le patrimoine et la situation financière de l'entité, de remettre en cause la continuité de l'exploitation ».

*

* *

Article 16

Le présent règlement s'applique aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2002. Toutefois, il peut être appliqué aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2000.

Les changements résultant de l'application de ce règlement sont traités selon les dispositions de l'article 311.5 de l'annexe au règlement 99-03 du Comité de la réglementation comptable relatif au plan comptable général.

Toutefois, les provisions antérieurement constituées pour faire face aux coûts liés au passage à la monnaie unique, et qui ne correspondent pas aux dispositions du présent règlement, demeurent inscrites au bilan et sont reprises en résultat à concurrence des charges constatées qu'elles sont destinées à couvrir. Seuls, les excédents éventuels de provisions devenus sans objet sont repris directement en capitaux propres.

ANNEXE N° 5 : Groupes de comptes et nomenclature de la comptabilité analytique d'exploitation

Le plan comptable général réserve la classe 9 à la comptabilité analytique qui dispose ainsi de son propre plan de comptes. Chaque établissement pourra adapter ce plan de comptes à ses propres besoins d'information et à ses moyens d'inscription comptable.

A. PRÉSENTATION DES GROUPES DE COMPTES

La classe 9 « Comptabilité analytique » comprend un ensemble de comptes destinés à l'analyse des données issues de la comptabilité générale et, le cas échéant, d'autres données (éléments supplémentifs, préétablis). Les résultats de cette analyse sont destinés au gestionnaire de l'établissement.

La comptabilité analytique peut être tenue de façon autonome, par exemple pour dresser des situations comptables d'une périodicité différente de celle de la comptabilité générale.

A cet effet, il a été prévu un groupe de comptes pour accueillir les données à analyser et confronter les résultats comptables obtenus dans chacune des comptabilités générale et analytique.

- 90 COMPTES RÉFLÉCHIS

Pour l'analyse des charges et des produits de la comptabilité générale, la classe 9 comprend une série de groupes de comptes destinés à :

1°) Calculer des coûts

- 91 RECLASSEMENT PRÉALABLE DE CHARGES ET DE PRODUITS DE LA COMPTABILITÉ GÉNÉRALE

Ces comptes sont destinés à reclasser des charges et produits de la comptabilité générale dans un ordre différent de celui imposé par la comptabilité générale, soit pour obtenir des valeurs significatives de la gestion de l'établissement, soit pour préparer l'analyse ultérieure.

- 92 CENTRES D'ANALYSE (centres de travail et sections)

Ces comptes permettent de partager l'organisme en un certain nombre de divisions comptables correspondant généralement à son organigramme de structure. Chaque grande division constitue normalement un centre de responsabilité, lui-même peut être partagé en centres de travail qui peuvent correspondre à des responsabilités de niveau différent, certains d'entre eux peuvent être eux-mêmes partagés en sections pour perfectionner ou faciliter certains calculs.

Il est recommandé de classer les centres d'analyse dans l'ordre des fonctions économiques qu'ils assument : administration, financement, gestion du personnel, gestion des bâtiments et des matériels, prestations connexes, approvisionnement, étude technique et recherche, production, distribution.

Il est ouvert normalement, pour chaque fonction économique, autant de centres d'analyse qu'il est jugé utile pour assurer le contrôle de la délégation des responsabilités ou la précision de calcul des coûts correspondant aux produits créés par l'établissement.

Les centres d'analyse peuvent, le cas échéant, se céder des prestations les uns aux autres. A cet effet, les prestations sont exprimées en «unités d'œuvre». Le coût de chaque unité d'œuvre (heure ouvrier, heure machine...) est égal au rapport de l'ensemble des charges du centre par le nombre de ses unités d'œuvre.

Ce coût permet, d'une part, de céder des prestations d'un centre à un autre et d'autre part, d'imputer le coût des œuvres fournies par les centres aux coûts des produits.

ANNEXE N° 5 (suite)

- 93 COÛTS DES PRODUITS STOCKÉS

Ces comptes permettent aux organismes de production ou de transformation de calculer le coût des produits à leurs différents stades d'élaboration, y compris le stade de leur entrée en magasin.

- 95 COÛTS DES PRODUITS VENDUS

Ces comptes permettent à tous les établissements de calculer le coût des commandes clients à leurs différents stades d'élaboration y compris le stade de leur distribution.

Lorsque les produits vendus ont été préalablement stockés, leur coût au stade de la vente est égal à leur coût de sortie de stocks majoré d'une quote-part appropriée de charges « hors production » soit généralement des charges de recherche et développement, d'administration, financières et de distribution.

2°) suivre les mouvements de stocks

C'est l'objet du groupe de comptes :

- 94 STOCKS

3°) moduler le calcul des coûts selon l'optique de gestion retenue

- en incorporant, dans leurs calculs, certaines données non inscrites en comptabilité générale ;
- en dirigeant certaines données de comptabilité générale vers les centres d'analyse, coûts ou résultats ;
- en dégageant les différences entre certaines données comptables constatées et les données préétablies correspondantes (cf. les comptes 970, 975, 976) lorsque ces différences ne sont pas intégrées dans une méthode plus développée ou plus généralisée de comptabilisation à « coûts préétablis » qui conduit à analyser tous les écarts dans le groupe de comptes 96.

- 97 DIFFÉRENCES DE TRAITEMENT COMPTABLE

4°) classer les résultats

C'est l'objet du groupe de comptes :

- 98 RÉSULTATS DE LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE

Enfin, les résultats de la comptabilité analytique sont mis en évidence par l'intermédiaire du compte 98.

Le rapprochement avec la comptabilité générale nécessite l'intégration des différences de traitement comptable apparaissant au compte 97.

e. Permettre les liaisons entre les comptabilités analytiques autonomes d'établissements distincts dans le cadre d'une comptabilité générale unique pour l'établissement

C'est l'objet du groupe de comptes :

- 99 LIAISONS INTERNES

f. Enfin, pour les établissements qui, utilisant une méthode unique de comptabilisation à coûts préétablis, font apparaître et analysent tous les écarts entre données préétablies et données constatées, il a été réservé le groupe de comptes :

- 96 ÉCARTS SUR COÛTS PRÉÉTABLIS

ANNEXE N° 5 (suite)

B. NOMENCLATURE DÉTAILLÉE DES COMPTES DE LA CLASSE 9

Au cas où l'établissement utilise une autre nomenclature que celle indiquée ci-dessous, il est recommandé de dresser, en cas de besoin, un tableau de correspondance permettant de passer à la nomenclature de référence.

Les comptes n'ayant pas d'intitulés sont prévus pour laisser toute latitude, dans la ventilation de leurs coûts, aux établissements, selon la nature de leur activité.

- 90 COMPTES RÉFLÉCHIS
 - 900
 - 901
 - 902
 - 903 Stocks et provisions pour dépréciation des stocks réfléchis
 - 904 Achats réfléchis
 - 905 Charges réfléchies
 - 906 Dotations réfléchies
 - 907 Produits réfléchis
 - 908
 - 909
- 91 RECLASSEMENT PRÉALABLE DES CHARGES ET DES PRODUITS DE LA COMPTABILITÉ GÉNÉRALE
 - Reclassement préalable des charges*
 - 910
 - 911
 - 912
 - 913
 - 914
 - 915
 - 916
 - 917
 - 918
 - (Pour attribution selon les besoins de l'établissement)
 - 919 Produits de la comptabilité générale reclassés
- 92 CENTRES D'ANALYSE (centres de travail et sections)
 - 920 Centres d'administration
 - 921 Centres de financement
 - 922 Centres de gestion du personnel
 - 923 Centres de gestion des moyens matériels
 - 924 Centres de prestations connexes
 - 925 Centres d'approvisionnement
 - 926 Centres d'étude technique et recherche
 - 927 Centres de production
 - 928 Centres de distribution
 - 929 Autres frais à couvrir

ANNEXE N° 5 (suite)

- 93 COÛTS DES PRODUITS STOCKÉS
 - 930
 - 931
 - 932
 - 933
 - 934
 - 935
 - 936
 - 937
 - 938
 - 939
- (Pour attribution selon les besoins de l'établissement)
- 94 STOCKS
 - 940 Marchandises
 - 941 Matières premières (et fournitures)
 - 942 Autres approvisionnements (matières et fournitures consommables, emballages commerciaux)
 - 943 Production de biens en-cours
 - 944 Productions de services en-cours
 - 945 Produits (intermédiaires, finis,...)
 - 946
 - 947
 - 948
 - 949 Provisions pour dépréciation des stocks et des en-cours
- 95 COÛTS DES PRODUITS VENDUS
 - 951
 - 952
 - 953
 - 954
 - 955
 - 956
 - 957
 - 958
 - 959
- (Pour attribution selon les besoins de l'établissement)
- 96 ÉCARTS SUR COÛTS PRÉÉTABLIS
 - A utiliser selon les besoins de l'établissement

ANNEXE N° 5 (suite et fin)

- 97 DIFFÉRENCES DE TRAITEMENT COMPTABLE
Différences d'incorporation
970 Différences d'incorporation sur matières
971 Différences d'incorporation sur amortissements et provisions
972 Différences d'incorporation pour éléments supplétifs
973 Différences d'incorporation sur autres charges de la comptabilité générale
977 Différences d'incorporation sur produits de la comptabilité générale
Différences d'inventaire, de cession et d'imputation
974 Différences d'inventaire constatées
975 Différences sur coûts et taux de cession
976 Différences sur niveau d'activité
978
979
A utiliser selon les besoins de l'établissement
- 98 RÉSULTATS DE LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE
980
981
982
983
984
985
986
987
988
989
(Pour attribution selon les besoins de l'établissement)
- 99 LIAISONS INTERNES
991 Liaisons internes propres à un même établissement
996 Cessions reçues d'autres établissements
997 Cessions fournies à d'autres établissements