RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

FINANCES PUBLIQUES

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

BOFIP-GCP-23-0047 du 19/12/2023

NOR : ECOE2334243J

Instruction du 19 décembre 2023

INSTRUCTION COMPTABLE COMMUNE

Bureau 2FCE-2B

RÉSUMÉ

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

Elle est applicable par les organismes publics visés aux alinéas 4 à 6 de l'article 1 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, à l'exclusion des établissements publics appliquant le recueil des normes comptables des organismes de sécurité sociale (RNCOSS).

Cette instruction s'applique aux opérations de comptabilité générale relatives à l'exercice 2024.

Date d'application : 01/01/2024

DOCUMENTS À ABROGER

Instruction BOFIP-GCP-22-0014 du 16/12/2022 (NOR : ECOE2235522J)

SOMMAIRE

INTRODUCTION....8

FASCICULE N° 1 : MODALITÉS DE PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS (CF. NORME 1)....9

Section 1 : le bilan....9

Section 2 : le compte de résultat....14

Section 3 : l'annexe....14

Sous-section 1 : faits caractéristiques de l'exercice....16

Sous-section 2 : principes, règles et méthodes comptables....16

Sous-section 3 : notes relatives aux postes de bilan....17

Sous-section 4 : notes relatives aux postes du compte de résultat....24

Sous-section 5 : autres informations....25

Sous-section 6 : modèles....27

Sous-section 7 : le tableau des flux de trésorerie....28

Section 4 : la balance des valeurs inactives....32

Section 5 : les budgets annexes (BA) et les services à comptabilité distincte (SACD)....34

FASCICULE N° 2 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES CHARGES (CF. NORME 2)....37

FASCICULE N° 4 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES PRODUITS (CF. NORME 4)....72

ANNEXE RELATIVE AU MÉCÉNAT ET DISPOSITIFS ASSIMILÉS....90

FASCICULE N° 5 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES (CF. NORME 5) 96

Section 1 : évaluation des immobilisations incorporelles : les modalités d'évaluation des immobilisations incorporelles sont similaires à celles relatives aux immobilisations corporelles....97

Section 2 : modalités de comptabilisation des immobilisations incorporelles....97

Section 3 : amortissement des immobilisations incorporelles....111

Section 4 : dépréciation des immobilisations incorporelles....114

Section 5 : sortie du bien du patrimoine de l'organisme....116

Section 6 : la comptabilisation des immobilisations incorporelles contrôlées conjointement (cf. section 5 du fascicule n° 6 : modalités de comptabilisation des immobilisations corporelles (cf. norme 6))....117

FASCICULE N° 6 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES (CF. NORME 6). .118

Section 1 : le contrôle du bien est le critère de comptabilisation de l'actif....119

Sous-section 1 : la notion de contrôle du bien....119

Sous-section 2 : les immobilisations contrôlées conjointement....120

Section 2 : la comptabilisation d'un actif....123

Sous-section 1 : entrée au bilan....123

Sous-section 2 : amortissement du bien, dépréciations....134
Sous-section 3 : sortie du bilan....137
Section 3 : modalités de comptabilisation des dépenses ultérieures....138
Sous-section 1: les provisions liées aux dépenses ultérieures immobilisables....138
Sous-section 2 : modalités de mise en œuvre de la comptabilisation des immobilisations par composants....140
FASCICULE N° 7 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES (CF. NORME 7)...148
FASCICULE N° 8 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES STOCKS ET EN-COURS (CF. NORME 8)....162
Section 1 : commentaires de comptes....163
Section 2 : modalités d'évaluation des stocks....168
Section 3 : schémas de comptabilisation initiale et de variations des stocks....171
Section 4 : modalités de comptabilisation des stocks des établissements publics fonciers....175
FASCICULE N° 9 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES CRÉANCES DE L'ACTIF CIRCULANT (CF. NORME 9) 181
FASCICULE N° 10 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES COMPOSANTES DE LA TRÉSORERIE (CF. NORME 10) 235
Section 1 : Les éléments d'actif et autres éléments rattachés à ces actifs....235
Section 2 : Les éléments de passif et autres éléments rattachés à ces passifs....244
Section 3 : Les régies et comptables secondaires....246
Annexe : la tenue des comptes par le régisseur....251
FASCICULE N° 11 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES DETTES FINANCIÈRES ET DES INSTRUMENTS FINANCIERS À TERME (CF. NORME 11)....264
Section 1 : les dettes financières....264
Section 2 : les instruments financiers à terme....271
Sous-section 1 : les instruments financiers à terme ferme....272
Sous-section 2 : la comptabilisation des contrats d'échange dont les contrats d'échange de devises (swaps de devises)....274
FASCICULE N° 12 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES PASSIFS NON FINANCIERS (CF. NORME 12)....276
Section 1 : les provisions réglementées....276
Section 2 : les provisions pour risques et charges....277
Section 3 : les dettes non financières....284
ANNEXE 1 : PASSIFS SOCIAUX....308
Section 1 : définition....308
Section 2 : modalités de comptabilisation....308
Sous-section 1 : traitement comptable applicable aux droits à congés....308
Sous-section 2 : traitement comptable applicable aux comptes épargne-temps (CET)....309
Sous-section 3 : traitement comptable applicable aux heures supplémentaires....312
Sous-section 4 : traitement comptable applicable aux heures complémentaires....313
Sous-section 5 : information à mentionner en annexe....314

Annexe 2 : Qualification comptable d'une obligation....315

FASCICULE N° 13 : ENGAGEMENTS À MENTIONNER DANS L'ANNEXE (CF. NORME 13)....316

Section 1 : catégorie d'engagements....316

Sous-section 1 : engagements de type financier ou contractuel accordés par l'organisme....316

Sous-section 2 : engagement découlant de la mission de régulateur économique et financier....318

Sous-section 3 : engagement découlant de la mise en jeu de la responsabilité de l'organisme faisant l'objet de litiges avérés et engagement résultant des obligations reconnues pour lesquels les conditions de comptabilisation des provisions pour risques ne sont pas réunies....319

Sous-section 4 : avantages accordés en raison du départ à la retraite....319

Section 2 : évaluation....320

Sous-section 1 : engagements de type financier ou contractuel accordés par l'organisme....320

Sous-section 2 : engagement découlant de la mission de régulateur économique et financier....320

Sous-section 3 : engagement découlant de la mise en jeu de la responsabilité de l'organisme faisant l'objet de litiges avérés et les engagements résultant des obligations reconnues....320

Sous section 4 : avantages accordés en raison du départ à la retraite....320

Section 3 : modalités d'inscription dans l'annexe....320

Section 4 : modalités de comptabilisation des engagements hors bilan....320

FASCICULE N° 14 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES, DES CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET DES CORRECTIONS D'ERREURS (CF. NORME 14)....322

Section 1 : champ d'application....322

Section 2 : changements de méthodes comptables....322

Sous-section 1 : définition des méthodes comptables....322

Sous-section 2 : dispositions relatives aux changements de méthodes comptables....323

Section 3 : changements d'estimations comptables....325

Sous-section 1 : définition des estimations comptables....325

Sous-section 2 : dispositions relatives aux changements d'estimations comptables....325

Section 4 : corrections d'erreurs....326

Sous-section 1 : définition des erreurs....326

Sous-section 2 : dispositions relatives aux corrections d'erreurs....326

Section 5 : impraticabilité de l'application rétrospective....328

Sous-section 1 : principe....328

Sous-section 2 : illustrations....329

Section 6 : modalités de première application des dispositions visées par la présente instruction....329

FASCICULE N° 15 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES ÉVÉNEMENTS POSTÉRIEURS À LA CLÔTURE (CF. NORME 15)....330

FASCICULE N° 17 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS (CF. NORME 17) 338

Section 1 : champ d'application....338

Sous-section 1 : définition d'un bien historique et culturel....338
Sous-section 2 : contrôle du bien historique et culturel....338
Sous-section 3 : régimes juridiques de référence des biens historiques et culturels....338
Section 2 : modalités d'évaluation et de comptabilisation des biens historiques et culturels....339
Sous-section 1 : modalités d'évaluation des biens historiques et culturels lors de la comptabilisation initiale....339
Sous-section 2 : modalités d'évaluation à la date de clôture des biens historiques et culturels....342
Section 3 : modalités d'évaluation et de comptabilisation des dépenses ultérieures relatives aux biens historiques et culturels....343
Sous-section 1 : définition des dépenses ultérieures portant sur des biens historiques et culturels....343
Sous-section 2 : modalités de comptabilisation initiale des dépenses ultérieures....343
Sous-section 3 : modalités d'évaluation à la date de clôture des dépenses ultérieures immobilisables....344
Section 4 : modalités d'évaluation et de comptabilisation lors de la sortie du bilan....344
Section 5 : informations à fournir dans l'annexe....345
FASCICULE N° 18 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES CONTRATS CONCOURANT À LA RÉALISATION D'UN SERVICE PUBLIC (NORME 18)....346
Section 1 : champ d'application....346
Section 2 : comptabilisation initiale des contrats et des marchés de partenariat....346
Sous-section 1 : principe général....346
Sous-section 2 : modalités de comptabilisation au cours de la période de préfinancement....348
Sous-section 3 : modalités de comptabilisation lors de la réception de l'équipement....349
Section 3 : comptabilisation des opérations pendant la durée du marché de partenariat....350
Sous-section 1 : comptabilisation de la rémunération versée au tiers....350
Sous-section 2 : comptabilisation des financements....351
Sous-section 3 : différence entre le coût initial du bien et les sommes à verser au titre de son financement....352
Sous-section 4 : comptabilisation des autres éléments liés aux clauses du contrat ou du marché de partenariat…352
Section 4 : modalités d'évaluation de l'actif....353
Section 5 : dépenses ultérieures immobilisables....354
Section 6 : traitements comptables des fins de contrats concourant à la réalisation d'un service public....354
FASCICULE N° 19 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES CONTRATS À LONG TERME (CF. NORME 19)....355
Section 1 : définition des contrats à long terme....355
Section 2 : traitement comptable applicable aux contrats à long terme....356
Sous-section 1 : conditions requises pour l'utilisation de la méthode à l'avancement....356
Sous-section 2 : l'application de la méthode à l'avancement....357
GLOSSAIRE....361
ANNEXE RELATIVE AUX OPÉRATIONS PLURIANNUELLES....362
Section 1 : opérations pluriannuelles sans contrepartie directe....362
Sous-section 1 : définitions....362

Sous-section 2 : règles de comptabilisation applicables aux subventions....363

Sous-section 3 : traitement comptable des subventions....364

Sous-section 4 : cas particulier des financements subventionnant des dépenses de recherche et développement engagées par l'organisme public pour son propre compte....367

Section 2 : opérations pluriannuelles avec contrepartie directe....370

Sous-section 1 : opérations pluriannuelles avec contrepartie directe assimilables à des contrats à long terme....370

Sous-section 2 : opérations pluriannuelles avec contrepartie directe et non assimilables à des contrats à long terme....371

FASCICULE N° 20 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES FINANCEMENTS D'ACTIFS (CF. NORME 20)....373

Section 1 : commentaires de comptes....374

Section 2 : technique de comptabilisation des financements d'actifs....380

FASCICULE N° 21 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES QUOTAS D'ÉMISSIONS DE GAZ À EFFET DE SERRE (CF. NORME N° 21)....383

Section 1 : présentation des quotas d'émissions de gaz à effet de serre....383

Section 2 : modalités de comptabilisation des stocks de quotas d'émissions de gaz à effet de serre....384

Section 3 : schémas comptables des opérations relatives aux quotas d'émission de gaz à effet de serre....385

FASCICULE N° 23 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES OPÉRATIONS D'AMÉNAGEMENT (CF. NORME 23) 387

Section 1 : notions utilisées pour l'application de la méthode à l'avancement....387

Sous-section 1 : l'affaire....387

Sous-section 2 : les produits rattachables à l'affaire....388

Sous-section 3 : les charges rattachables à l'affaire (= charges stockables)....389

Sous-section 4 : Corrections des produits et des charges rattachables à l'affaire (= charges stockables)....390

Section 2 : application de la méthode à l'avancement....390

Sous-section 1 : la prévision à fin d'affaire peut être évaluée de manière fiable....391

Sous-section 2 : la prévision à fin d'affaire ne peut pas être évaluée de manière fiable....393

Sous-section 3 : synthèse des modalités de comptabilisation selon la méthode à l'avancement....394

Sous-section 4 : changements de situation....394

Sous-section 5 : informations à fournir dans l'annexe....395

FASCICULE N° 24 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES OPÉRATIONS DE PORTAGE FONCIER....396

Section 1 : les caractéristiques financières des opérations de portage foncier....396

Sous-section 1 : l'équilibre financier des opérations de portage foncier....397

Sous-section 2 : la gestion des biens pendant la période de portage foncier....398

Section 2 : les modalités de comptabilisation applicables au portage foncier....398

Sous-section 1 : les biens acquis dans le cadre d'un portage foncier relèvent de la comptabilisation des stocks....398

Sous-section 2 : la comptabilisation des charges relatives à l'opération de portage foncier....399

Sous-section 3 : la comptabilisation des produits relatifs à l'opération de portage foncier....400

Sous-section 4 : la comptabilisation des opérations en stocks....400

Sous-section 5 : la valorisation des stocks en date de clôture....402
Sous-section 6 : la cession des biens issus du portage foncier....403
Section 3 : les informations à fournir en annexe....403
ANNEXE RELATIVE AUX DISPOSITIFS D'INTERVENTION....404
Section 1 : définitions....404
Section 2 : modalités de comptabilisation....405
Sous-section 1 : dispositif d'intervention pour compte propre....405
Sous-section 2 : dispositif d'intervention pour compte de tiers....409
Section 3 : autres informations à porter en annexe (hors EHB)....410
RAPPEL DES RÈGLES D'UTILISATION DU PLAN DE COMPTES COMMUN....411
LISTE DES ANNEXES ET ILLUSTRATIONS DES DIFFÉRENTS FASCICULES....412

INTRODUCTION

L'instruction commune forme avec le recueil des normes[1] le référentiel comptable applicable aux organismes publics mentionnés au titre III du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, à l'exclusion des établissements publics à caractère administratif qui appliquent le recueil des normes comptables des organismes de sécurité sociale (RNCOSS).

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

Ce référentiel est applicable par les organismes visés à l'article 1er, alinéas 4 à 6, du décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, à l'exclusion des établissements publics à caractère administratif qui appliquent le recueil des normes comptables des organismes de sécurité sociale (RNCOSS).

Chaque norme du recueil est déclinée dans un fascicule de la présente instruction. Par ailleurs, un lexique récapitule les différents objets de gestion. Enfin, le plan de comptes commun y est annexé.

Cette instruction s'applique aux opérations de comptabilité générale relatives à l'exercice 2024.

LE CHEF DU SERVICE DE LA FONCTION FINANCIÈRE ET COMPTABLE DE L'ÉTAT

BASTIEN LLORCA

1 Arrêté du 19 juillet 2023 portant modification du Recueil des normes comptables applicables aux organismes visés aux 4° à 6° de l'article 1er du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (JO du 20 juillet 2023).

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

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

Ce fascicule comporte deux annexes :

- l'annexe 1 comporte la maquette du bilan,

- l'annexe 2 présente la maquette du compte de résultat.

Section 1 : le bilan

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

1. À l'actif

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

2. Au passif

Les trois lignes ajoutées sont :

- Écarts de réévaluation
- Provisions réglementées

3. Opérations spécifiques liées à des postes du passif

COMPTE 105. ÉCARTS DE RÉÉVALUATION

L'évaluation des actifs est basé sur le coût historique amorti. En général, les organismes publics nationaux n'ont pas recours aux écarts de réévaluation.

COMPTE 106. RÉSERVES

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

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

COMPTE 10681. RÉSERVES DE PROPRE ASSUREUR

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

Technique comptable

Débit compte 12 « Résultat de l'exercice »

Crédit compte 10681 « Réserves de propre assureur »

COMPTE 10682. RÉSERVES FACULTATIVES

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

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

Technique comptable

Débit compte 12 « Résultat de l'exercice »

Crédit compte 10682 « Réserves facultatives »

COMPTE 10688. RÉSERVES DIVERSES

Même fonctionnement que ci-dessus.

COMPTE 11. REPORT À NOUVEAU (SOLDE CRÉDITEUR OU DÉBITEUR)

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

Les comptes de report à nouveau 110 et 119 permettent aussi de comptabiliser, en contrepartie des comptes de bilan et en date comptable de l'apport, un apport extérieur à un organisme, par exemple lors de fusion ou de restructuration d'organismes.

Les comptes de report à nouveau peuvent également être impactés par les changements de méthodes comptables et de corrections d'erreurs (cf. fascicule n° 14).

L'agent comptable peut solder directement le compte 119 « Report à nouveau (solde débiteur) » en contrepartie du compte 110 « Report à nouveau (solde créditeur) » sans délibération du conseil d'administration. A contrario, l'apurement du compte 119 en contrepartie des comptes de réserves nécessite une délibération du conseil d'administration.

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

À la clôture de l'exercice, la balance comptable doit faire apparaître soit un solde créditeur au 110, soit un solde débiteur au compte 119.

La réduction du niveau courant des ressources *:*

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

Le prélèvement spécifique sur les ressources accumulées :

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

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

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

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

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

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

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

2) Lors du versement du prélèvement :

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

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

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

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

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

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

Crédit 44341 "opérations particulières avec l'État et les entités publiques - prélèvement sur ressources

accumulées": 30 K€

2) Lors du versement du prélèvement :

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

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

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

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

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

- il existe une obligation de l'organisme vis-à-vis de tiers se rattachant à l'exercice clos ;

- il est certain ou probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire pour éteindre l'obligation vis-à-vis du tiers ;

- le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.

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

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

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

1) À LA RÉCEPTION DE LA NOTIFICATION (DÈS PUBLICATION DE LA LOI DE FINANCES) :

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

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

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

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

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

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

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

2) Lors du versement du prélèvement en N :

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

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

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

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

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

COMPTE 12. RÉSULTAT DE L'EXERCICE (BÉNÉFICE OU PERTE)

Le compte 12 fait apparaître le résultat de l'exercice, calculé par différence entre les produits et les charges de l'exercice. Du point de vue comptable, l'excédent net total (ou la perte nette totale) de l'exercice est égal au solde du compte 12.

L'affectation du résultat comptable de l'exercice N est une opération de gestion comptabilisée sur l'exercice N+1, sur la base de la délibération de l'organe délibérant consécutive à l'arrêt du compte financier N. L'affectation du résultat de l'exercice N est enregistrée comptablement sur l'exercice N+1.

Les conditions d'affectation du résultat de l'exercice précédent sont fixées par délibération de l'organe délibérant en N+1 dont la délibération arrêtant le compte financier N, précise obligatoirement les modalités d'affectation de ce résultat :

- en compte de report à nouveau (11x)

- Si le compte de report à nouveau présente un solde débiteur (compte 119) le bénéfice réalisé en N doit être utilisé en priorité pour apurer les pertes antérieures soit l'apurement du solde débiteur du compte 119 "Report à nouveau débiteur".
- Si le compte de report à nouveau présente un solde créditeur (compte 110), il peut absorber le déficit réalisé en N.

- et / ou en réserves (106x) selon une clé de répartition qu'il appartient à l'organe délibérant de définir.

Afin de conserver une certaine cohérence des fonds propres du bilan, il faut veiller à ne pas présenter des soldes créditeurs en comptes de réserves (106x) résultant du cumul de manière perenne de résultats antérieurs bénéficiaires et un solde débiteur en compte de report à nouveau (119) traduisant des résultats antérieurs déficitaires.

Après comptabilisation des opérations d'affectation du résultat N sur l'exercice N+1, il doit figurer en report à nouveau :
- soit un solde créditeur au compte 110 « Report à nouveau (solde créditeur) »
- soit un solde débiteur au compte 119 « Report à nouveau (solde débiteur) »

L' apurement du 110 par le 119 pour régularisation ne nécessite pas de délibération de l'organe délibérant.

Point d'attention :

Détermination du résultat agrégé :

Lors de la détermination du résultat agrégé du compte financier (BP avec BA), le résultat de l'organisme étant unique, il ne peut être que bénéficiaire ou déficitaire : dans la balance de l'organisme, cela se traduit par l'utilisation soit du compte 120 « résultat bénéficiaire » soit du compte 129 « résultat déficitaire »

(cf. fascicule 1, section 5, « les budgets annexes (BA) et les services à comptabilité distincte (SACD) »).

Affectation du résultat agrégé

Le résultat de l'exercice s'entend au niveau de la personnalité morale (budget(s) annexe(s) + budget principal intégrant les éventuels services à comptabilité distincte – SACD).

L'organe délibérant peut décider d'affecter ce résultat comptable global selon trois orientations différentes :

• chaque résultat comptable individualisé est affecté au bilan correspondant, soit une affectation totale du résultat individualisé du BA (déficitaire ou excédentaire) aux comptes de report à nouveau et/ou réserves du BA et affectation totale du résultat individualisé du BP (déficitaire ou bénéficiaire) aux comptes de report à nouveau et/ou réserves du BP ;

• le résultat global (déficitaire ou bénéficiaire) calculé au niveau de la personnalité morale (somme arithmétique des résultats individualisés) est affecté à l'un des bilans (BP ou BA) ;

• le résultat global (déficitaire ou bénéficiaire) calculé au niveau de la personnalité morale est affecté aux différents bilans selon une répartition que l'organe délibérant détermine.

L'affectation du résultat des entités publiques n'est pas réglementée. Ainsi, l'affectation du résultat peut tenir compte des déficits et/ou bénéfices individualisés de chaque budget ou relever d'un choix de gestion spécifique. Aussi, le résultat comptable excédentaire peut être affecté en report à nouveau (compte 110) afin d'absorber les résultats déficitaires ultérieurs ou directement affectés en réserves aux comptes 106x.

Si le compte de report à nouveau présente un solde débiteur (compte 119), le bénéfice réalisé en N doit être

utilisé en priorité pour apurer les pertes antérieures éventuelles afin de ne pas présenter des soldes créditeurs en comptes de réserves (106x) traduisant des résultats antérieurs bénéficiaires et de manière pérenne avec un solde débiteur en compte de report à nouveau (119) traduisant des résultats antérieurs déficitaires.

Technique comptable

Détermination du résultat

a) Cas d'un résultat excédentaire

Débit comptes de classe 7

Crédit comptes de classe 6

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

b) Cas d'un résultat déficitaire

Débit comptes de classe 7

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

Crédit comptes de classe 6

Affectation du résultat

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Si l'organisme ne dispose pas d'un compte de report à nouveau créditeur, le résultat déficitaire doit être apuré par les comptes de réserves via une délibération du conseil d'administration :

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

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

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

COMPTE 88. OPÉRATIONS PARTICULIÈRES LIÉES AU RÉSULTAT

COMPTE BILAN 881 RÉSULTAT EN INSTANCE D'AFFECTATION

Le compte 881 « Résultat en instance d'affectation » peut être utilisé par l'entité pour l'affectation du résultat de l'exercice précédent.

COMPTE 89. BILAN

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

Remarque importante : En pratique, tous les systèmes d'information gèrent la clôture des comptes et leur ré-ouverture. Les écritures comptables sont ainsi comptabilisées automatiquement à la clôture de l'exercice en date comptable du 31/12/N et à la ré-ouverture de l'exercice suivant en date comptable du 01/01/N+1, sans manipulation particulière. Il convient de ne pas confondre la date comptable et la date de saisie « automatisée » qui peuvent être différentes.

COMPTE 890. BILAN D'OUVERTURE

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

Technique comptable

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

Crédit 890 « Bilan d'ouverture »

ou

Débit 890 « Bilan d'ouverture »

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

COMPTE 891. BILAN DE CLÔTURE

À la clôture de l'exercice N, tous les comptes de bilan doivent être soldés après l'arrêté des comptes en date comptable du 31/12/N : le compte 891 « Bilan de clôture » est débité par le crédit des comptes dont le solde est débiteur et il est crédité par le débit des comptes dont le solde est créditeur. Son solde est nul.

Technique comptable

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

Crédit 891 « Bilan de clôture »

ou

Débit 891 « Bilan de clôture »

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

Section 2 : le compte de résultat

Commentaires sur des postes particuliers

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

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

- Charges résultant de la mise en jeu de la garantie de l'organisme,

- Dotations aux provisions et dépréciations.

- Dans la partie dédiée aux produits de fonctionnement, il s'agit de la ligne « Produits de la fiscalité affectée » : des propositions de comptes sont précisées dans la maquette, elles seront à modifier/enrichir via le paramétrage fixé par l'entité.

- Enfin, au sein des produits financiers, la ligne « Produits nets sur cessions des immobilisations financières » est renseignée à l'aide du compte 7672 « Produits nets des cessions d'éléments d'actif financiers ».

Le bilan et le compte de résultat figurent en annexe A4_F1_BILAN_CR_2024 :

- Modèle de bilan

- Modèle de compte de résultat

Section 3 : l'annexe

Cette section ne traite pas des comptes de classe 8. Ces comptes font l'objet d'un fascicule dédié, le fascicule

relatif aux « engagements à mentionner dans l'annexe » qui décline la norme n° 13.

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

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

- complète et commente les informations fournies par le bilan et le compte de résultat ;

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

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

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

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

- le poste représente un certain pourcentage du total du bilan (a minima entre 5 et 10%) ;

- la variation représente entre 10 et 20% du montant total du poste ;

- le montant considéré représente plus de 10% du bénéfice net.

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

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

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

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

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

Une information doit figurer dans l'annexe si :

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

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

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

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

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

Sous-section 1 : faits caractéristiques de l'exercice

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

Sous-section 2 : principes, règles et méthodes comptables

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

1. Principes et méthodes d'évaluation

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

2. Comparabilité des comptes

La qualité des comptes est une exigence constitutionnelle[2] qui doit répondre notamment aux objectifs[3] suivants :

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

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

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

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

a) Changement de méthodes comptables

• Lorsqu'un changement de méthode comptable[4] est effectué par l'organisme, celui-ci mentionne en annexe les

2 Article 47-2 de la Constitution.

3 Les six objectifs recherchés par la qualité des comptes sont définis dans l'article 57 du décret n° 2012-1246 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP).

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

informations suivantes :

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

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

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

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

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

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

b) Changement d'estimations comptables

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

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

c) Corrections d'erreurs

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

• la nature de l'erreur d'un exercice antérieur ;

• pour l'exercice antérieur, dans la mesure du possible, le montant de la correction pour chaque poste concerné des états financiers ;

• le montant de la correction au début de l'exercice.

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

Sous-section 3 : notes relatives aux postes de bilan

1. Actif immobilisé

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

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

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

• les informations générales suivantes :

- ✔ les modes et méthodes d'évaluation appliqués à la date de comptabilisation initiale et à la date de clôture
- ✔ les méthodes ou conventions d'évaluation utilisées pour déterminer la valeur brute comptable des

immobilisations ;

- ✔ les amortissements (les modes d'amortissement, les taux d'amortissements et les durées d'amortissements utilisés) ;
- ✔ les dépréciations éventuelles (montants des dépréciations comptabilisées ou reprises ainsi que les événements qui ont conduit à comptabiliser ou à reprendre les dépréciations).

• les mouvements ayant affecté chaque catégorie d'immobilisation pendant l'exercice :

- ✔ les entrées,
- ✔ les sorties (cessions ou mises au rebut).

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

Des actions de fiabilisation de l'actif doivent être définies entre les services comptables et ordonnateurs au sein d'un plan d'actions partagé, définissant pour chaque action une date d'échéance, ce calendrier étant si besoin pluriannuel. Les services ordonnateurs réaliseront un inventaire physique des actifs immobiliers et mobiliers de l'organisme, les informations ainsi collectées seront transmises à l'agent comptable. Celui-ci procédera au rapprochement entre les données physiques et les données comptables et aux éventuelles corrections nécessaires à la fiabilisation complète du bilan. Ces travaux intégreront, s'il y a lieu, les financements externes associés.

Selon les catégories d'immobilisations, certaines informations spécifiques sont nécessaires.

a) Immobilisations incorporelles

• Méthode utilisée pour la comptabilisation des dépenses de recherche et des coûts de développement et, si ces dépenses ne sont pas activées, montant comptabilisé en charges ;

• Coûts de développement : indication des éléments constitutifs des coûts de développement (par exemple brevets, logiciels, site internet) et indication de la dérogation aux règles d'amortissement des coûts de développement si les durées d'amortissement pratiquées sont supérieures à 5 ans ;

• Fonds commercial : indication des éléments constitutifs du fonds commercial ;

• Charges financières incluses dans le coût d'acquisition ou de production : La méthode comptable adoptée pour les coûts d'emprunt doit être explicitement mentionnée en annexe.

• Immobilisations incorporelles en cours de production : pour chaque catégorie d'immobilisation, une information est fournie sur le montant des dépenses comptabilisées au titre des immobilisations incorporelles en cours de production.

b) Immobilisations corporelles

• Les informations sont présentées selon les catégories d'immobilisations corporelles contrôlées par l'organisme. Des paragraphes spécifiques sont notamment dédiés aux :

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

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

• Charges financières incluses dans le coût d'acquisition ou de production : la méthode comptable adoptée pour les coûts d'emprunt doit être explicitement mentionnée en annexe.

• Méthode comptable retenue pour les coûts estimés de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de sites.

• Immobilisations corporelles en cours de production : pour chaque catégorie d'immobilisation, une information est fournie sur le montant des dépenses comptabilisées au titre des immobilisations corporelles en cours de production.

• Valeur comptable des immobilisations corporelles temporairement inutilisées ;

• Valeur brute comptable des immobilisations corporelles entièrement amorties et encore en usage ;

• Valeur brute comptable, les amortissements et éventuelles dépréciations, des immobilisations corporelles inutilisées et prêtes à être sorties du bilan.

Spécificités liées aux biens historiques et culturels (BHC)

• Méthodes de comptabilisation des biens historiques et culturels et des dépenses ultérieures associées, notamment les modalités de :

✔ détermination de la valeur lors de la comptabilisation initiale ;

✔ comptabilisation à la date de clôture (amortissement et dépréciation des dépenses ultérieures immobilisées).

• S'agissant des biens historiques et culturels comptabilisés pour une valeur symbolique, une information qualitative appropriée est donnée en annexe, avec notamment leurs principales caractéristiques et, le cas échéant, la description et le montant des travaux engagés lors de dépenses ultérieures.

• Par ailleurs, si l'entité le décide, une valeur différente de celle comptabilisée à l'actif du bilan peut être mentionnée pour information (à titre d'exemples, valeur de marché si elle est connue, valeur d'assurance, etc...). Cette information est nécessairement complétée de la date à laquelle l'évaluation a été réalisée.

• En cas d'altération partielle notable du bien historique et culturel, une information appropriée est donnée en annexe.

• Pour un bien historique et culturel entré officiellement dans un processus de cession, à la clôture de l'exercice au cours duquel le bien devient juridiquement cessible, une information relative à la procédure engagée et à la valeur vénale estimée du bien concerné est donnée. Si l'aliénation du bien est abandonnée (dans le cadre d'une procédure formalisant sans équivoque cette décision), une information adéquate est donnée en annexe.

c) Immobilisations financières

• Méthodes d'évaluation appliquées aux titres de participations, aux créances rattachées et aux autres immobilisations financières ainsi que les méthodes utilisées pour le calcul des dépréciations ;

• Méthode retenue, lors de la comptabilisation initiale, pour enregistrer les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes ;

• Utilisation de la dérogation pour l'évaluation à la clôture des titres en cas de baisse anormale et momentanée de leur valeur ;

• Méthodes d'évaluation des titres (premier entré - premier sorti, ou coût moyen pondéré) en matière de cessions ;

• Méthode suivie pour la présentation des résultats de cession au compte de résultat. S'il est significatif, un commentaire du résultat de cession des immobilisations financières ;

• Titres immobilisés de l'activité de portefeuille (TIAP) : Valeur estimative du portefeuille de TIAP selon les critères d'évaluation retenus et explications sur la variation de la valeur globale de ce portefeuille entre l'ouverture et la clôture de l'exercice. Un modèle de tableau est proposé ci-après en sous-section 6.

• État des échéances des créances et des prêts à la clôture en distinguant les échéances à plus d'un an et les échéances à moins d'un an. Un modèle de tableau est proposé ci-après en sous-section 6.

• Engagements de versement de prêts.

Spécificités liées aux filiales et participations

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

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

d) Amortissements et dépréciations de l'actif immobilisé

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

Amortissements

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

L'information porte sur les méthodes utilisées :

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

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

Dépréciations

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

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

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

2. Stocks et en-cours

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

• Méthodes d'évaluation des stocks : évaluation du coût d'entrée des stocks acquis à titre onéreux, produits, acquis par voie d'échange, acquis à titre gratuit, reçus à titre d'apport en nature, ...

• Méthodes de détermination du coût des stocks :

- ✔ coût réel, pour les éléments identifiables (ou non fongibles),
- ✔ premier entré - premier sorti ou coût moyen pondéré, pour les éléments interchangeables (ou fongibles),
- ✔ méthode du coût standard ou méthode du prix de détail, pour les stocks produits par l'organisme.

• Valeur brute comptable globale et valeur brute comptable par catégories appropriées à l'activité de l'entité.

• Méthodes utilisées pour le calcul des dépréciations, leur montant par catégorie (dont les montants à l'ouverture et à la clôture).

• Charges financières incluses dans le coût d'acquisition ou de production : la méthode comptable adoptée pour les coûts d'emprunt doit être explicitement mentionnée en annexe.

• Une information dédiée aux stocks de quotas d'émission de gaz à effet de serre est fournie en annexe. Cette thématique est développée en sous-section 5.

3. Créances

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

L'information fournie porte sur :

- ✔ les méthodes d'évaluation des créances (lors de leur comptabilisation initiale et à la clôture) ;
- ✔ les montants des dépréciations éventuelles (comptabilisées ou reprises) ainsi que les méthodes utilisées.

• l'indication des créances représentées par des effets de commerce (compte 413 « Clients - Effets à recevoir sur ventes de biens ou de prestations de services »).

• l'information sur les décisions d'apurement de créances par nature de décision (admissions en non-valeur, remises gracieuses).

• les précisions sur la nature, le montant et l'échéance de la créance résultant du report en arrière des déficits si celle-ci est significative (pour les organismes soumis à l'impôt sur les sociétés).

4. Valeurs mobilières de placement et disponibilités

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

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

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

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

5. Financements reçus

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

L'état de suivi des financements des actifs contient :

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

6. Provisions

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

• Description de la situation ayant conduit à la comptabilisation de provisions réglementées ;

• Méthodes utilisées pour le calcul des provisions, leur montant par catégorie, notamment concernant la provision pour hausse de prix, les amortissements dérogatoires ;

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

b) Provisions pour risques et charges

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

Ainsi, pour chaque catégorie de provision doivent être mentionnés :

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

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

- ✔ la nature de l'obligation et l'échéance attendue des dépenses provisionnées ;
- ✔ la méthode d'évaluation retenue en cas d'utilisation d'une méthode d'évaluation statistique ;
- ✔ les incertitudes relatives à l'évaluation ou aux échéances de ces dépenses, en précisant le cas échéant les hypothèses ayant conduit à l'estimation ;
- ✔ le montant de tout remboursement attendu, ainsi que de l'actif comptabilisé au titre de ce remboursement.

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

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

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

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

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

Cas particulier : Le compte personnel de formation (CPF)

Les frais de formation constituent des charges de période pour l'employeur : ils donnent lieu à une sortie de ressource pour l'organisme.

Le décret n° 2018-1153 du 14 décembre 2018 relatif aux modalités de conversion des heures acquises au titre du compte personnel de formation (CPF) en euros précise le montant horaire permettant la conversion en euros des heures acquises au titre du compte personnel de formation et du droit individuel à la formation au 31 décembre 2018.

La mise en œuvre de ce décret engendre la monétisation d'un **droit potentiel** à formation au bénéfice de l'agent qui est valorisé ou non en fonction du contexte. Ainsi, en date de clôture, les CPF ne répondent pas à la définition d'un passif social puisqu'ils correspondent à un droit potentiel et non à une obligation certaine.[5]

Par ailleurs, lorsque le personnel est formé, en accord avec son employeur, l'organisme disposera d'une contrepartie : les nouvelles compétences de son agent. En conséquence, en règle générale, les CPF ne donnent pas lieu à une valorisation en date de clôture. Aucune provision n'est à constater dans le cas d'un droit potentiel. Seule une information dédiée est à fournir en annexe (par exemple nombre d'agents concernés et/ou nombre d'heures global capitalisé sur les CPF).

Certaines circonstances particulières conduisent à une utilisation du CPF sans que l'organisme employeur

5 Les modalités de comptabilisation sont également décrites dans le fascicule 13 relatifs aux engagements à mentionner en annexe.

bénéficie d'une contrepartie. Il s'agit notamment:

- des désaccords sur la formation entre le personnel et son employeur,

- des démissions ou des procédures de licenciement, dès lors que le personnel demande à utiliser son CPF pendant la période de préavis.

Dans ces cas, l'organisme constate un passif (provisions) en date de clôture.[6]

Les droits résiduels, non utilisés par un agent démissionnaire ou licencié à l'issue de la période de préavis ne donnent pas lieu à la constatation d'une provision, l'employeur n'ayant pas de coût supplémentaire à supporter lors du transfert des droits vers le nouvel employeur. Une information dédiée en annexe peut toutefois être donnée.

7. Dettes

a) Généralités applicables à tous les postes de dettes

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

• les modes et méthodes d'évaluation appliqués, notamment mode de conversion des emprunts et dettes libellés en devises ;

• l'indication du montant de certaines dettes, notamment les dettes représentées par des effets de commerce (comptes 403 « Fournisseurs - effets à payer » et 405 « Fournisseurs d'immobilisations - Effets à payer ») ;

• l'indication, pour chacun des postes relatifs aux dettes, de celles garanties par des sûretés réelles données ;

• les précisions sur les quotas de gaz à effet de serre à acquérir (paragraphe dédié en sous-section 5) ;

• les charges à payer :

✔ la nature et le montant des charges à payer comptabilisées au titre des droits à congés, des comptes épargne-temps (CET), des heures supplémentaires et des heures complémentaires doivent être présentés. Concernant le cas particulier des droits à congés des enseignants et des enseignants chercheurs, qui, en l'absence de suivi, ne peuvent donner lieu à la comptabilisation d'un passif dans la mesure où aucune évaluation fiable du montant de l'obligation ne peut être réalisée, il convient alors de mentionner toute information permettant d'appréhender l'incidence de la non comptabilisation.

✔ les charges à payer rattachées aux autres postes de dettes sont mentionnées dès lors qu'elles sont significatives.

b) Spécificités des dettes financières et instruments financiers à terme

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

• Les emprunts :

✔ Caractéristiques des emprunts simples et des emprunts représentés par des titres en mentionnant leur montant, leur durée, les conditions financières et les frais accessoires ainsi que les modalités de remboursement du capital.

✔ Variations des montants des emprunts durant l'exercice présentées dans un tableau.

✔ Montant restant dû à la clôture et flux de trésorerie à venir au cours des exercices ultérieurs.

• Les opérations de couverture :

✔ Information sur les stratégies de couverture poursuivies et les éléments couverts.

✔ Éléments d'information sur les risques de marché (notamment risque de taux, risque de change, risque de liquidité) auxquels l'organisme est exposé.

✔ Instruments financiers à terme utilisés (nature et volume des contrats en cours).

✔ La valeur de marché de ces instruments financiers à terme et de la dette couverte est donnée dans une même note afin de faire apparaître l'efficacité de la couverture mise en place.

• Les opérations en position ouverte isolée :

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

6 Les modalités de comptabilisation sont décrites dans le fascicule 12 relatif aux passifs non financiers.

8. Autres informations concernant le bilan

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

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

Sous-section 4 : notes relatives aux postes du compte de résultat

1. Produits de fonctionnement

Les informations suivantes sont **mentionnées** en annexe :

• Les méthodes d'évaluation appliquées, notamment les informations relatives aux contrats à long terme (cf. paragraphe dédié en sous-section 5) ;

• S'ils sont significatifs, les produits relatifs à des exercices antérieurs.

• Les produits de fonctionnement provenant de la mise à disposition de personnel.

• Des précisions sur la nature, le montant et le traitement des quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun.

• Les prix de cession d'éléments d'actif.

• Les reprises sur amortissements, dépréciations et provisions de montant relativement important (pour les provisions, indication des montants de provisions repris car utilisés et repris car non utilisés). cf. modèle de tableau proposé ci-après en sous-section 6.

• S'ils sont significatifs, des précisions sur la nature, le montant et le traitement comptable des transferts de charges de fonctionnement.

2. Charges de fonctionnement

• Méthodes d'évaluation appliquées ;

• Montant détaillé des frais accessoires d'achat lorsqu'ils n'ont pas été enregistrés dans les comptes de charges par nature prévus à cet effet ;

• Montant total des honoraires des commissaires aux comptes figurant au compte de résultat de l'exercice, en séparant les honoraires facturés au titre du contrôle légal des comptes (ou des comptes consolidés) de ceux facturés au titre des conseils et prestations de services entrant dans les diligences directement liées à la mission de contrôle légal des comptes. Si cette indication est fournie dans l'annexe des éventuels comptes consolidés incluant l'établissement, elle ne doit pas figurer dans l'annexe des comptes annuels ;

• Montant global des dépenses de recherche et des coûts de développement comptabilisés en charges de l'exercice ;

• Si elles sont significatives, les charges relatives à des exercices antérieurs, notamment les charges afférentes aux annulations de titres ;

• S'agissant des charges de personnel, l'annexe distingue les charges afférentes aux rémunérations du personnel et les autres charges de personnel. Le montant des charges de retraite supportées dans l'exercice doit également être mentionné ;

• Précisions sur la nature, le montant et le traitement des quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun ;

• Valeurs comptables des éléments d'actif cédés ;

• Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions de montant relativement important.

3. Charges d'intervention

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

4. Produits financiers

• Méthodes d'évaluation appliquées ;

• S'ils sont significatifs, les produits relatifs à des exercices antérieurs ;

• Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions de montant relativement important ;

• S'ils sont significatifs, précisions sur la nature, le montant et le traitement comptable des transferts de charges financières.

5. Charges financières

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

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

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

Sous-section 5 : autres informations

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

1. Événements postérieurs à la clôture

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

2. Engagements hors bilan

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

3. Effectifs

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

- emplois rémunérés par l'établissement, sous statut de droit public ou de droit privé :
  - ✔ titulaires
  - ✔ non titulaires
- emplois mis à disposition de l'organisme (rémunérés par l'État, d'autres collectivités ou organismes) :
  - ✔ rémunérés par l'État
  - ✔ rémunérés par d'autres collectivités ou organismes

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

4. Contrats à long terme

De par leur nature pluriannuelle, les contrats à long terme nécessitent un suivi particulier couvrant plusieurs exercices. L'annexe des états financiers doit donc fournir une information spécifique et complète afin de faciliter leur suivi. Ces opérations sont définies dans le fascicule 19 relatif aux contrats à long terme.

Pour chaque catégorie de contrats, l'organisme précise :

✔ la méthode utilisée pour déterminer le pourcentage d'avancement des contrats en cours ;

✔ le montant des produits du contrat comptabilisés en produits de l'exercice ;

✔ les méthodes utilisées pour déterminer les produits du contrat comptabilisés au cours de l'exercice ;

✔ lorsque l'organisme a reçu l'autorisation d'emprunter, par catégorie de contrats, la méthode d'imputation des charges financières dans les charges liées aux contrats ;

✔ le montant des provisions pour pertes à terminaison ainsi que leur variation au cours de l'exercice ;

✔ lorsque l'entité n'est pas en mesure d'estimer la perte de façon raisonnable : la mention du risque additionnel mesuré par rapport à l'hypothèse de perte la plus faible ou la mention de l'existence et de la nature de l'incertitude ;

✔ en cas de changements de méthodes ou d'estimation, la prise en compte éventuelle, pour la détermination de l'effet du changement de méthode, de l'estimation du résultat à terminaison à la clôture de l'exercice du changement ;

✔ le montant total des coûts encourus et des excédents comptabilisés (moins les pertes comptabilisées) jusqu'à la date considérée ;

✔ le montant des avances reçues ;

✔ le montant des retenues : les retenues correspondent au montant des *facturations intermédiaires* qui ne sont pas payées avant que certaines conditions spécifiées dans le contrat n'aient été satisfaites ou avant que certains défauts n'aient été rectifiés.

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

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

Montant net des coûts encourus

+ les excédents comptabilisés

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

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

Montant net des coûts encourus

+ les excédents comptabilisés

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

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

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

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

a) Informations sur les méthodes comptables

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

b) Informations sur les données comptables

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

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

Les informations concernant les dettes financières provenant de ces contrats sont de même nature que celles requises pour les autres catégories de dettes financières. Elles peuvent dès lors inclure l'échéancier des dettes, la nature des taux d'intérêt (fixe, variable), les clauses de déchéance du terme, etc...
L'information sur la variation de la situation nette entre l'ouverture et la clôture de l'exercice est également précisée.

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

c) Autres informations

L'organisme :

• ventile selon les échéances des contrats la valeur nette comptable des biens à la clôture de l'exercice ;

• indique les contrats conclus pour lesquels les investissements correspondants n'ont pas encore été reflétés à son bilan en application des dispositions prévues aux paragraphes 2.2. « Fiabilité de l'évaluation » et 2.3. « Équipements en cours de construction » de la norme n° 18 ;

• mentionne les dettes financières qui résulteront des contrats conclus et pour lesquels les investissements ne sont pas encore inscrits à son bilan ainsi que les augmentations de situation nette qui proviendront de la réalisation des investissements ;

• indique les montants autres que ceux liés aux dettes financières qui seront dus par lui sur la durée résiduelle des contrats ;

• indique la valeur comptable dans ses comptes, à la date de clôture de l'exercice, des biens pour lesquels le tiers est tenu d'une obligation de maintien en bon état ;

• indique les indemnités et autres montants qu'il aura à payer à l'issue des contrats lors de la reprise des biens ;

• décrit les modalités de fixation des indemnisations qui seraient à sa charge en cas de ruptures anticipées des contrats à son initiative ;

• indique pour les concessions terminées l'absence de nouveau contrat de concession.

6. Quotas d'émission de gaz à effet de serre

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

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

Elle comprend :

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

Sous-section 6 : modèles

L'ensemble des modèles sont disponibles en annexe sous l'intitulé : A1_F1_TAB_ANNEXE

Sous-section 7 : le tableau des flux de trésorerie

Le tableau des flux de trésorerie (TFT) est un **document facultatif de l'annexe des états financier**s.

Si l'organisme estime que l'information contenue dans les documents de la liasse budgétaire et dans les états financiers (notamment bilan et compte de résultat) permet d'éclairer suffisamment le lecteur des comptes, il peut faire le choix de ne pas produire le TFT.

En revanche, l'annexe comportera un TFT si l'organisme décide que la production de ce tableau apporte une information pertinente et utile aux lecteurs des états financiers en complément des documents de la liasse budgétaire et des états financiers obligatoires.

Le TFT fournit des informations sur l'évolution de la situation de trésorerie d'un organisme, entre l'ouverture et la clôture de l'exercice. Il reprend toutes les opérations de l'exercice, du 01/01/N au 31/12/N, après rapprochement avec les opérations du compte DFT, dès lors que ces opérations sont génératrices ou consommatrices de trésorerie (encaissements et décaissements).

Le TFT permet, d'une part, de mettre en évidence l'origine de la trésorerie en distinguant différents types de flux selon la nature des opérations concernées et, d'autre part, de corroborer le montant du solde de trésorerie final avec les informations bilantielles.

En effet, le TFT permet d'expliquer le passage de la trésorerie à l'ouverture de l'exercice à la trésorerie à la clôture de l'exercice, l'égalité suivante devant pouvoir être vérifiée : la somme de la variation de trésorerie, déterminée grâce au TFT, et de la trésorerie à l'ouverture de l'exercice doit être égale à la trésorerie à la clôture de l'exercice.

Le TFT distingue les quatre types de flux suivants :

- **ceux relatifs à l'activité ;**
- **ceux relatifs aux opérations d'investissement ;**
- **ceux relatifs aux opérations de financement ;**
- **ceux relatifs aux opérations gérées pour le compte d'organismes tiers.**

Pour chacun de ces flux, un solde de trésorerie est dégagé.

La variation de trésorerie de l'exercice est la somme des quatre soldes dégagés pour les différents types de flux.

Les montants de la trésorerie à l'ouverture et à la clôture figurent sur le TFT, ces montants étant déterminés à partir des comptes de trésorerie et d'équivalents de trésorerie[7] suivants :

- fonds en caisse détenus ;
- soldes bancaires ;
- placements financiers à court terme : pour qu'un placement puisse être considéré comme un équivalent de trésorerie, il doit être immédiatement convertible en un montant de trésorerie connu et être soumis à un risque négligeable de changement de valeur.
- instruments de trésorerie (chèques en cours d'encaissement par exemple)

Les soldes débiteurs et créditeurs des comptes 51X (hors comptes d'ICNE 5186, 5187 et 5198), 52, 53X, 54X et 585 (uniquement si ce compte est débiteur) doivent être analysés afin de calculer le solde de la trésorerie à l'ouverture et à la clôture.

Par mesure de simplicité, les valeurs mobilières de placement au compte 50X sont exclues de la détermination du solde de trésorerie à l'ouverture et à la clôture, en raison de la volatilité de leur valeur, en revanche, elles entrent dans le calcul de la variation de la trésorerie liée à l'activité.

Les mouvements entre éléments qui constituent la trésorerie ou les équivalents de trésorerie ne sont pas retracés dans le TFT parce que ces composantes font partie de la gestion de trésorerie (exemple : transferts entre la caisse et le compte bancaire ou tirage sur ligne de trésorerie). Le TFT répond à une logique de flux de trésorerie réels, c'est-à-dire qu'il prend en compte uniquement les opérations qui génèrent ou consomment effectivement de la trésorerie.

<u>Point d'attention :</u> certaines opérations ne sont pas comptabilisées en contrepartie d'un compte de classe 4 (exemple : comptabilisation des intérêts courus sur produits financiers au 76x), notamment les écritures spécifiques aux organismes publics. Par conséquent, elles ne doivent pas être prises en compte dans l'élaboration du tableau de flux de trésorerie.

7 Les équivalents de trésorerie sont détenus dans le but de faire face aux engagements de trésorerie à court terme.

Le TFT peut être établi soit en méthode directe, soit en méthode indirecte selon des maquettes normées dont le format doit être respecté et ce bien que la présentation ci-dessous soit déroulée selon un ordre chronologique de confection du TFT différent.

A. CONFECTION DU TFT EN MÉTHODE DIRECTE

1) Détermination du solde de trésorerie à l'ouverture de l'exercice

Les soldes débiteurs et créditeurs des comptes 51X (hors comptes d'ICNE 5186, 5187 et 5198), 52, 53X, 54X et 585 (uniquement si ce compte est débiteur, ce qui correspond aux opérations non dénouées) doivent être analysés afin de calculer le solde de la trésorerie à l'ouverture

Le solde de trésorerie à l'ouverture s'inscrit en avant dernière ligne de la maquette normée.

2) Détermination de la variation de trésorerie

La variation de trésorerie de l'exercice est la somme des quatre soldes dégagés pour les différents types de flux.

a) Détermination du flux net de trésorerie lié à l'activité à partir de la méthode directe

Le solde de trésorerie lié à l'activité est la différence entre les encaissements et les décaissements générés par l'activité de l'entité.

Cependant les enregistrements comptables portent sur des produits et des charges qui diffèrent des flux de trésorerie, ce qui nécessite tantôt d'exclure certains produits ou certaines charges, tantôt de retraiter les produits et charges retenues.

Les produits et charges n'entraînant aucun flux de trésorerie doivent être exclus. Il s'agit de produits et de charges calculés (dotations et reprises) dont il convient de ne pas tenir compte afin de ne retenir que les produits encaissables et les charges décaissables.

Parmi les produits encaissables et les charges décaissables, il convient de neutraliser ceux qui n'ont pas effectivement donné lieu à encaissement ou décaissement.

les encaissements liés à l'activité correspondent à la différence entre les produits d'activité encaissables et la variation des créances liées à l'activité entre le début et la fin de l'exercice :

Encaissements liés à l'activité
=
Produits d'activité encaissables
– Créances d'activité restant à recouvrer à la fin de l'exercice
+ Créances d'activité en balance d'entrée de l'exercice

les décaissements liés à l'activité correspondent à la différence entre les charges d'activité décaissables et la variation des dettes d'activité entre le début et la fin de l'exercice :

Décaissements liés à l'activité
=
Charges d'activité encaissables
– Dettes d'activité restant à recouvrer à la fin de l'exercice
+ Dettes d'activité en balance d'entrée de l'exercice

En présentation, dans la méthode directe, il convient par ailleurs de distinguer :

pour les encaissements, les produits sans contrepartie directe (subventions et produits assimilés) et les produits

avec contrepartie directe (produits directs d'activité) ;

pour les décaissements, les charges de fonctionnement dont les charges de personnel et les charges d'intervention.

Pour ventiler les variations des créances et des dettes liées à l'activité en fonction des différentes catégories, il convient d'analyser les états des soldes des comptes de classe 4 au début et en fin d'exercice.

Les opérations comptabilisées en compte d'imputation provisoire (47x hors 4731 et 4735) sont, par définition, non identifiables et donc rattachées par défaut à l'activité.

b) Détermination du flux net de trésorerie lié à l'investissement

Le flux net de trésorerie lié à l'investissement correspond à la différence entre :

les encaissements liés à l'investissement qui correspondent :

- aux cessions d'immobilisations desquelles on déduit la variation des créances sur immobilisation entre l'ouverture et la clôture de l'exercice ;

- aux autres opérations liées aux prêts, aux parts et créances sur entreprises liées, aux dépôts et cautionnements versés, aux autres formes de participation et aux autres créances immobilisées.

les décaissements liés à l'investissement qui correspondent :

- aux acquisitions d'immobilisations, desquelles on déduit la variation des dettes sur immobilisation entre l'ouverture et la clôture de l'exercice.

- aux autres opérations liées aux prêts, aux parts et créances sur entreprises liées, aux dépôts et cautionnements versés, aux autres formes de participation et aux autres créances immobilisées.

c) Détermination du flux net de trésorerie lié au financement

Le flux net de trésorerie des opérations de financement est calculé par différence entre :

les encaissements liés au financement, à savoir les dotations en fonds propres reçues, les nouveaux emprunts et les autres opérations, notamment les cautionnements reçus ;

les décaissements liés au financement, c'est-à-dire les remboursements d'emprunts (parts en capital uniquement) et autres opérations, notamment les remboursements de cautionnements reçus.

d) Détermination du flux net de trésorerie lié aux opérations gérées pour le compte de tiers

Le flux net de trésorerie lié aux opérations gérées pour le compte de tiers est calculé par différence entre les encaissements et les décaissements réalisés dans le cadre, par exemple, de conventions de mandats, de la TVA (TVA décaissée et TVA récupérée) ou de dispositif d'intervention pour le compte de tiers (cas où l'organisme ne dispose pas de marge d'appréciation dans la prise de décision).

NB : les encaissements et décaissements à transférer enregistrés aux comptes 4731 et 4735 figurent également dans cette rubrique

3) Détermination du solde de trésorerie à la clôture

Après détermination de la variation de trésorerie de l'exercice, il convient de s'assurer de l'égalité suivante :

Trésorerie à l'ouverture de l'exercice + Variation de trésorerie de l'exercice
=
Trésorerie à la clôture de l'exercice

Le solde de la trésorerie à la clôture devra correspondre aux informations figurant au bilan de l'organisme.

B. CONFECTION DU TFT EN MÉTHODE INDIRECTE

1) Détermination du solde de trésorerie à l'ouverture de l'exercice

La méthode calcul est la même que pour la méthode directe : cf. point A.1

Le solde de trésorerie à l'ouverture s'inscrit en avant dernière ligne de la maquette normée

2) Détermination de la variation de trésorerie

La variation de trésorerie de l'exercice est la somme des quatre soldes dégagés pour les différents types de flux.

a) Détermination du flux net de trésorerie lié à l'activité

En méthode indirecte, le flux net de trésorerie lié à l'activité est déterminé à partir du résultat net de l'exercice qu'il convient de retraiter de la manière suivante :

ajout des charges sans incidence sur la trésorerie (dotations) ;

déduction des produits sans incidence sur la trésorerie (reprises) ;

déduction des produits et charges non liés à l'activité (plus et moins-values de cessions) ;

déduction de la variation du besoin de fonds de roulement lié à l'activité qui correspond à la variation des créances liées à l'activité déduction faite de la variation des dettes liées à l'activité (soit le montant que l'entité doit financer afin de couvrir le besoin résultant du décalage dans le temps des flux d'encaissements et de décaissements liés à l'activité) ; la variation du besoin de fonds de roulement lié à l'activité doit être détaillée par grandes rubriques (stocks, créances et dettes liées à l'activité, comptes d'imputation provisoire non débouclés).

Flux net de trésorerie lié à l'activité
=
Résultat net
+ charges non décaissables
- produits non encaissables
- plus-values de cessions
+ moins-values de cessions
- variation des créances liées à l'activité
+ variation des dettes liées à l'activité
- variation des stocks

Si la méthode indirecte devrait aboutir au même résultat que la méthode directe, cependant, elle ne permet, pas d'avoir de la visibilité sur les encaissements et les décaissements liés à l'activité.

b) Détermination du flux net de trésorerie lié à l'investissement

La méthode de calcul est la même que pour la méthode directe : cf. point A.2.b

c) Détermination du flux net de trésorerie lié au financement

La méthode de calcul est la même que pour la méthode directe : cf. point A.2.c

d) Détermination du flux net de trésorerie lié aux opérations gérées pour le compte de tiers

La méthode de calcul est la même que pour la méthode directe : cf. point A.2.d

3) Détermination du solde de trésorerie à la clôture de l'exercice

La méthode de calcul est la même que pour la méthode directe : cf. point A.3

Les deux modèles des TFT sont disponibles en annexe sous l'intitulé : A2_F1_TFT.

Section 4 : la balance des valeurs inactives

Conformément au décret n° 2012-1246 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP), les organismes doivent comptabiliser les valeurs inactives. La balance des comptes des valeurs inactives est une composante du compte financier de l'entité.

Un modèle de balance figure en annexe sous l'intitulé : A3_F1_BAL_VAL_INAC

1. Définition des valeurs inactives

Sont considérées comme valeurs inactives :

- certaines valeurs, autres que numéraire (ex : objets précieux appartenant à des tiers), n'entrant pas dans le patrimoine de l'organisme et qui ne doivent donc pas être comprises dans les éléments de la situation active et passive de l'organisme ;

- des supports de différente nature, qui n'acquièrent de valeur nominale que lorsqu'ils sont mis en circulation pour la rémunération d'une prestation de service de l'établissement (tickets de cantine, droits d'entrée, cartes de photocopie, etc...).

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

- effets de commerce : montant ;

- timbres, tickets et carte d'abonnement divers : valeur faciale ou valeur d'émission définie par l'organe délibérant de l'organisme;

- objets précieux : 1 € par objet ou exceptionnellement valeur résultant d'une estimation officielle ;

- autres valeurs inactives ne comportant pas d'indication de valeur : 1 € unitaire.

Point d'attention : les chèques restaurants ne sont pas considérés comme des valeurs inactives : voir commentaire du compte 4373.

2. Comptabilisation des valeurs inactives

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

- l'agence comptable ;

- les correspondants ou intermédiaires divers (régisseurs) ;

- les clients (par exemple les élèves ou les déposants).

Les valeurs inactives sont suivies via les trois comptes de racine 85 « Valeurs inactives » existants :

851. Comptes de position : titres et valeurs en portefeuille

852. Comptes de position : titres et valeurs chez les correspondants

853. Comptes de prise en charge

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

Les comptes 851 et 852 sont des comptes de position :

- le compte 851 retrace le nombre de titres et valeurs détenus dans les services de l'agent comptable ;

- le compte 852 informe sur le nombre de titres et valeurs déposés chez les correspondants (les inventaires des correspondants devront être annexés à la balance des valeurs inactives de l'organisme).

Le compte 853 est le compte de prise en charge.

Technique comptable

Prise en charge des valeurs par l'agent comptable

Débit compte 851 « Titres et valeurs en portefeuille »

Crédit compte 853 « Compte de prise en charge »

Le solde débiteur du compte 851 correspond donc aux valeurs détenues par l'agent comptable.

Remise des valeurs aux régisseurs

Débit compte 852 « Titres et valeurs chez les correspondants »

Crédit compte 851 « Titres et valeurs en portefeuille »

Le solde débiteur du compte 852 correspond donc aux valeurs détenues par les régisseurs.

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

Les comptes de position 851x et 852x ne peuvent jamais être créditeurs.

Sorties définitives de valeurs

Débit compte 853 « Compte de prise en charge »

Crédit compte 851 « Titres et valeurs en portefeuille » si la remise de valeurs aux tiers, ou la sortie, est effectuée par l'agent comptable ;

OU Crédit compte 852 « Titres et valeurs chez les correspondants » si la remise de valeurs aux tiers, ou la sortie, est effectuée par un régisseur.

Les comptes de prise en charge 853x ne peuvent jamais être débiteurs.

Le solde créditeur du compte de prise en charge (853x) d'une valeur inactive déterminée doit toujours être égal à la somme des soldes débiteurs des comptes indiquant la position de cette valeur dans le portefeuille de l'agent comptable (851x) et chez ses correspondants ou régisseurs (852x).

Le suivi des comptes 85x va ainsi permettre de retracer dans la comptabilité tous les mouvements de valeurs :

- de réaliser d'abord la prise en charge des valeurs ;

- de préciser ensuite qui les détient ;

- de libérer enfin les comptables de la prise en charge initiale après réalisation des opérations ou restitution de valeurs.

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

Plusieurs modèles d'états financiers figurent en annexe sous l'intitulé :

A4_F1_BILAN_CR_2024

A5_F1_BILAN_CR_FU

Section 5 : les budgets annexes (BA) et les services à comptabilité distincte (SACD)

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

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

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

Cas particulier des budgets annexes relatifs aux fondations universitaires :

Les comptes des fondations universitaires sont tenus selon les règles du règlement ANC relatif aux associations et fondations[8]. Les états financiers de la fondation sont annexés aux données financières de l'université.

Les comptes agrégés de l'université ne comportent pas les données financières de la fondation universitaire.

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

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

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

Les SACD et BA présentent des comptes de résultats individuels qui seront intégrés dans les états financiers de l'organisme (personnalité morale dont ils dépendent). Le résultat de l'organisme étant unique, il ne peut être que bénéficiaire ou déficitaire : dans la balance de l'organisme, cela se traduit par l'utilisation soit du compte 120 « résultat bénéficiaire » soit du compte 129 « résultat déficitaire ». Le résultat agrégé est présenté via une balance agrégée calculée algébriquement par une extraction de tableur. **Aucune opération comptable ne doit être enregistrée entre le budget principal et le budget annexe afin de faire apparaître le résultat agrégé.** L'infocentre des établissements publics nationaux rejettera les restitutions relevant **de l'organisme** utilisant les comptes 120 et 129 en même temps. Cependant, il est possible dans l'annexe d'indiquer le détail de la formation du résultat global en fonction du résultat dégagé individuellement par le budget principal, les budgets annexes ou les SACD.

Le budget annexe est voté par l'organe délibérant de l'organisme. Sauf mention expresse contraire dans la délibération d'affectation du résultat, le résultat (y compris les réserves) est incorporé à celui de l'organisme principal.

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

Ainsi, par exemple un organisme ayant un SACD (A) et un BA (B) peut constater, pour son BP, un résultat bénéficiaire de 1000 €, un résultat déficitaire pour A de 200 € et un résultat bénéficiaire pour B de 100 €.

L'organe délibérant arrêtera par délibération les comptes en constatant ces résultats individualisés.

8 Règlement ANC 2018-06.

Réglementairement, les restitutions des états financiers à l'échelle de l'organisme incluent les données du BP et du BA. Ceci ne préjuge en rien de l'affectation du résultat du BA. De ce fait, l'affectation du résultat global de 900 € (1000 - 200 + 100) sera décidée par délibération. L'organe délibérant peut choisir de maintenir dans les réserves de chacun des comptes individualisés les résultats annuels individuels constatés (ex : maintien des 100 € excédentaires au compte 106 du BA B) ou d'affecter le résultat globalisé au compte 106 du BP.

COMPTE 185 « OPÉRATIONS DE TRÉSORERIE INTERSERVICES »

Le compte 185 assure la liaison entre les SACD et les BA non dotés de l'autonomie financières et le BP. fonctionnant en miroir dans la comptabilité de l'entité principale et dans la comptabilité annexe (SACD ou BA), ce compte n'apparaît pas au bilan de l'organisme (solde nul).

Technique budgétaire et comptable

1 - Cas d'une recette

Prise en charge du titre de recettes uniquement dans la comptabilité du SACD

Débit compte de tiers intéressé

Crédit compte de classe 1 ou 7

Encaissement de la recette dans la comptabilité du SACD :

Débit 185 Opérations de trésorerie inter-services

Crédit compte de tiers intéressé

Simultanément, dans la comptabilité de l'entité principale :

Débit compte de disponibilités

Crédit 185 Opérations de trésorerie inter-services

2 - Cas d'une dépense

Prise en charge d'une charge uniquement dans la comptabilité du SACD

Débit compte de classe 2 ou 6

Crédit compte de tiers intéressé

Règlement de la dépense dans la comptabilité du SACD :

Débit compte de tiers intéressé

Crédit 185 Opérations de trésorerie inter-services

Simultanément, dans la comptabilité de l'entité principale :

Débit 185 Opérations de trésorerie inter-services

Crédit compte de disponibilités

Entités sans personnalité morale

Problématiques	SACD	BA
Système d'information	Suivi au sein du budget de l'organisme par le biais de la nomenclature «organisation» (service gérant le SACD) ou «destination» (destination nommée d'après l'activité du SACD) (cf. RRBO) => pas de calcul possible de coût complet puisque les charges transverses ne peuvent pas être comprises	Suivi individualisé par le biais de la liasse budgétaire spécifique au BA (cf. RRBO). => pas de calcul possible de coût complet puisque les charges transverses ne peuvent pas être comprises
Conditions de création	prévue dans tous les codes (comme par ex le code de l'éducation)	doit être expressément prévue par le texte institutif de l'EP (sous-entend l'autorisation de la tutelle)
Comptes de charges et de produits	oui	oui
Comptes de bilan	oui	oui
Comptes de disponibilités	non sauf si le SACD est doté d'un agent comptable secondaire avec l'axe destination => plus besoin d'un compte de disponibilités spécifique au SACD	non sauf si le BA est doté d'un agent comptable secondaire Si pas de compte de disponibilités, proposition d'utiliser le compte 185 « Opérations de trésorerie inter-services »
Comptes de liaison	oui	oui
Résultat comptable et réserves	Intégration au résultat et aux réserves de l'EP du résultat du SACD afin de déterminer un résultat unique de l'entité	Intégration au résultat et aux réserves de l'EP du résultat du BA afin de déterminer un résultat unique de l'entité
États financiers	Compte de résultat uniquement	Bilan, compte de résultat, annexe
Présentation d'états financiers agrégés	Présentation des états financiers agrégés intégrant le SACD	Présentation des états financiers agrégés intégrant le BA.
Détermination et affectation du résultat de l'entité	L'entité juridique déterminera un résultat comptable unique qui sera par la suite affecté en N+1 sur décision du CA	Ainsi l'entité juridique déterminera un résultat comptable unique qui sera par la suite affecté en N+1 sur décision du CA
Vote du budget	pas de vote distinct / pas d'autonomie budgétaire	vote distinct / autonomie budgétaire
Budget	inclus dans le BP => AE et CP du BP	Budget distinct (dérogation au principe d'universalité budgétaire) => AE et CP spécifiques au BA
Compte-rendu de l'exécution des prévisions budgétaires	CR spécifique, inclus dans le compte financier de l'EP	CR spécifique, inclus dans le compte financier de l'EP
Mention dans le RRBO	Aucune	oui

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

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

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

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

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

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

Le seuil unitaire de signification qui permet de distinguer la comptabilisation des dépenses en immobilisations ou en charges est fixé par l'organe délibérant de l'organisme. Les seuils peuvent être définis par catégories d'éléments ou par types d'activités concernées. Le regroupement par lot n'est pas permis ; ainsi les seuils ne peuvent concerner que des immobilisations corporelles et des dépenses ultérieures immobilisables prises individuellement. La réflexion de l'organe délibérant pour fixer, par délibération, le seuil de significativité peut s'appuyer sur le seuil fiscal d'immobilisation défini dans le BOFIP. Ce dernier ouvre la possibilité, pour les entreprises soumises à l'IS, de comptabiliser en charges immédiatement déductibles les éléments d'une valeur unitaire hors taxes n'excédant pas 500 €. Lors de la détermination de ce seuil, l'organe délibérant doit être en capacité de justifier son choix lorsqu'il déroge au seuil fiscal et, si besoin, de retraiter le résultat comptable afin de déterminer le résultat fiscal.

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

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

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

Pour une charge à payer (CAP), le service fait a été certifié au fil de l'eau dans le système d'information, ce qui n'est pas le cas des charges à payer à comptabiliser (CAPAC) pour lesquelles le service fait n'a pas pu être certifié au 31 décembre N (que celui-ci ait fait ou non l'objet d'une constatation dans le SI). Si les CAPAC doivent faire l'objet d'une contre-passation au début de l'exercice suivant, les CAP ne sont plus contrepassées : le compte 408 est soldé lors de la prise en charge de la demande de paiement (DP) par le comptable. Si les sommes sont différentes, il faut corriger l'écriture de certification du service fait et donc l'écriture débit compte de classe 6 par crédit compte 408 faite initialement. La correction du service fait doit être réalisée par le certificateur du service fait en cohérence avec les demandes de paiement et les paiements qui lui sont, le cas échéant, postérieurs. La correction se traduit par un complément ou une réduction de service fait.

L'engagement juridique permet de référencer le fournisseur correspondant à la dépense créée préalablement dans le référentiel des tiers fournisseurs. La comptabilité auxiliaire fournisseur permet de restituer l'ensemble des

événements comptables concernant chaque fournisseur, de suivre la situation globale de l'ensemble des fournisseurs et d'effectuer les liens avec la comptabilité générale.

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

COMPTE 60. ACHATS ET VARIATIONS DE STOCKS

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

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

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

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

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

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

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

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

Technique comptable

À la certification du service fait

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

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

Crédit 408 « Fournisseurs – Factures non parvenues »

À l'émission de la demande paiement

Débit 408 « Fournisseurs – Factures non parvenues »

Crédit 401 « Fournisseurs »

Débit 44566 « TVA déductible sur autres biens et services »

Crédit 44586 « TVA sur facture non parvenue ».

Lors de la mise en paiement

Débit 401 « Fournisseurs »

Crédit compte de disponibilités.

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

COMPTE 601. ACHATS STOCKÉS – MATIÈRES PREMIÈRES ET FOURNITURES

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

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

Les achats stockés de matières premières concernent des matières utilisées par l'organisme pour élaborer un produit final. Ils sont comptabilisés aux comptes 6011x à 6014 en fonction de leur nature.

Des fournitures achetées destinées également à entrer dans cette composition sont enregistrées au compte 6017 « Fournitures A, B et C ».

COMPTE 602. ACHATS STOCKÉS – AUTRES APPROVISIONNEMENTS

Ce sont des objets et substances consommés rapidement en même temps que les matières premières et qui concourent au traitement ou à la fabrication des produits (ex : clous, vis, électricité, carburant, etc...). Ils sont enregistrés au compte 6021 « Matières consommables » et les fournitures au compte 6022x « Fournitures consommables ».

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

COMPTE 60261. EMBALLAGES PERDUS

Les ***emballages perdus*** sont les emballages destinés à être livrés avec leur contenu sans consignation ni reprise ; ils constituent des approvisionnements. Lors des achats, ils sont comptabilisés au compte 60261 « Emballages perdus » et lors de leur stockage au compte 3261 « Emballages perdus » sauf :

- si leur montant est peu important, le compte mouvementé est alors le compte 6068 « Autres matières et fournitures non stockées » ;
- s'ils sont produits par l'établissement, ils sont alors portés au compte 35 « Stocks de produits ».

COMPTE 60265. EMBALLAGES RÉCUPÉRABLES NON IDENTIFIABLES

Les ***emballages récupérables*** sont les emballages susceptibles d'être provisoirement conservés par les tiers et que le livreur s'engage à reprendre dans des conditions déterminées. Ils constituent normalement des immobilisations au compte 2186 « Emballages récupérables ». Toutefois, lorsqu'ils ne sont pas commodément identifiables unité par unité, ils peuvent, compte tenu de leur nature et des pratiques, être assimilés à des stocks et comptabilisés au compte 60265 « Emballages récupérables non identifiables » lors des achats et au compte 3265 « Emballages récupérables non identifiables » lors de leur stockage.

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

COMPTE 60267. EMBALLAGES A USAGE MIXTE

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

Comme les emballages perdus, ils constituent des approvisionnements. Lors des achats, ils sont comptabilisés au compte 60267 « Emballages à usage mixte » et lors de leur stockage au compte 3267 « Emballages à usage mixte », sauf s'ils sont produits par l'établissement, ils sont alors portés au compte 35 « Stocks de produits ».

COMPTE 603. VARIATION DES STOCKS (APPROVISIONNEMENTS ET MARCHANDISES)

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

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

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

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

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

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

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

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

- Lorsque l'inventaire permanent est suivi dans les comptes de comptabilité générale, les comptes 30 à 37 fonctionnent au cours de l'exercice comme des comptes de magasin : ils sont débités des entrées en stock par le crédit respectif des comptes 6031 à 6037 et crédités des sorties par les débits de ces mêmes comptes.

- Si l'inventaire intermittent est la méthode retenue par l'organisme, seules deux écritures sont comptabilisées à la clôture de l'exercice : l'annulation du stock initial par le débit d'une subdivision du compte 603x « Variation des stocks (approvisionnements, marchandises) » et la constatation du stock final (déterminé grâce au recensement physique des existants) par le crédit de cette même subdivision.

Technique comptable de l'inventaire intermittent

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

Annulation du stock initial

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

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

Constatation du stock final

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

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

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

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

Technique comptable (cas de l'inventaire intermittent)

À la clôture de l'exercice, le stock de marchandises s'élève à 20 articles. Le stock initial de ces mêmes produits constaté à l'ouverture de l'exercice était de 30 articles. Les articles sont évalués à leur coût d'acquisition, soit 1 000 € l'unité (hypothèse d'un coût d'acquisition inchangé entre N et N-1).

1. Annulation du stock initial

Débit 6037 « Variation des stocks de marchandises » pour 30 000 €

Crédit 37 « Stocks de marchandises » pour 30 000 €

2. Constatation du stock final

Débit 37 « Stocks de marchandises » pour 20 000 €

Crédit 6037 « Variation des stocks de marchandises » pour 20 000 €

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

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

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

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

COMPTE 606. ACHATS NON STOCKES DE MATIÈRES ET FOURNITURES

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

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

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

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

Technique comptable

Prise en charge de la demande paiement

Débit 606 « Achats non stockés de matières et fournitures »

Crédit 401 « Fournisseurs »

Mise en paiement de la demande de paiement

Débit 401 « Fournisseurs »

Crédit 5X « Disponibilités »

COMPTE 607. ACHATS DE MARCHANDISES

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

COMPTE 608. FRAIS ACCESSOIRES D'ACHAT

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

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

COMPTE 609. RABAIS, REMISES ET RISTOURNES OBTENUS SUR ACHATS

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

Technique comptable

Prise en charge de la demande de paiement

Débit 6x « Charges », pour le montant HT

Débit 44566 « TVA déductible sur autres biens et services », pour le montant de la TVA

Crédit 4011 « Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services », pour le montant TTC

Prise en charge de l'avoir reçu postérieurement

Débit 40 « Fournisseurs », pour le montant TTC

Crédit 44566 « TVA déductible sur autres biens et services », pour le montant de la TVA

Crédit 609 « Rabais, remises et ristournes obtenus par l'établissement », pour le montant de la réduction obtenue HT

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

COMPTE 61. ACHATS DE SOUS-TRAITANCE ET SERVICES EXTÉRIEURS

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

COMPTE 611. SOUS-TRAITANCE GÉNÉRALE

Sont enregistrées au débit du compte 611 « sous-traitance générale » les factures de sous-traitance autres que celles incorporées directement aux ouvrages, travaux et produits fabriqués et inscrits aux comptes 604 « Achats d'études et prestations de services » et 605 « Achats de matériel, équipements et travaux ». Ainsi, ce compte est utilisé en cas de prestations sous traitées qui ne rentrent pas dans le coût direct du service.

De manière générale, la sous-traitance générale est la réalisation par une entité externe d'une tâche ou d'un service que l'organisme pourrait effectuer en interne. À l'inverse, si l'organisme n'a pas les compétences pour exercer une tâche et fait appel à un prestataire, le compte 62x « autres services extérieurs » est à utiliser.

COMPTE 612. REDEVANCES DE CRÉDIT-BAIL

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

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

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

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

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

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

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

COMPTE 613. LOCATIONS

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

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

Les loyers doivent être rattachés à l'exercice au cours duquel ils sont échus et non à l'exercice au cours duquel

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

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

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

COMPTE 614. CHARGES LOCATIVES ET DE COPROPRIÉTÉ

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

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

COMPTE 615. ENTRETIEN ET DE RÉPARATIONS

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

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

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

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

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

COMPTE 616. PRIMES D'ASSURANCE

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

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

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

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

Le compte 616 comporte les subdivisions suivantes :

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

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

COMPTE 617. ÉTUDES ET RECHERCHES

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

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

COMPTE 618. DIVERS

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

Le compte 6185 « Frais de colloques, séminaires et conférences » permet d'enregistrer l'ensemble des frais liés à ces évènements. Les frais de voyages et d'hébergement des agents participant à ces colloques et séminaires sont donc inscrits à ce compte.

Les frais occasionnés en dehors du cadre de ces évènements, sont imputés aux comptes 625x en fonction de leur nature (voir commentaire du compte 625 ci-après).

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

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

Technique comptable (voir compte 609)

COMPTE 62. AUTRES SERVICES EXTÉRIEURS (EN RELATION AVEC L'ACTIVITÉ)

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

COMPTE 621. PERSONNEL EXTÉRIEUR À L'ÉTABLISSEMENT

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

Le personnel temporaire généralement appelé « personnel intérimaire » est défini comme étant le personnel salarié d'un tiers, mis temporairement à la disposition de l'organisme. Les dépenses concernant le personnel prêté à l'organisme pour la réalisation de certaines missions s'imputent au compte 6214x. La mise à disposition de personnel s'effectue en application d'une convention de mise à disposition entre 2 parties (A et B). L'organisme B met à disposition de l'organisme A un de ses agents. L'organisme B continue à rémunérer cet agent pendant la période de mise à disposition. La rémunération de l'agent est imputée en charges de personnel (comptes 64x) dans les comptes de l'organisme B. L'agent effectue son service au sein de l'organisme A (service fait constaté par l'organisme A). L'organisme B refacture le traitement versé à l'organisme A. L'organisme A constate une charge de fonctionnement au compte 62142 « Personnel mis à disposition de l'établissement »[9].

Les rémunérations des stagiaires ou du personnel au titre du service civique ne sont pas soumises à cotisations et sont donc enregistrées au compte 621. Au titre du service civique, l'État prend en charge l'intégralité du coût de la protection sociale du volontaire au titre des différents risques (maladie, maternité, invalidité et accident du

9 Pour rappel, les modalités de comptabilisation de la mobilité professionnelle sont exposées dans le commentaire du compte 641 avec les écritures de liquidation de la paye.

travail), et acquitte une contribution au titre de l'assurance vieillesse, ce qui permet la validation des trimestres de service civique au titre de l'assurance retraite. Par ailleurs, les primes et gratifications accordées aux stagiaires ne constituent pas une charge de personnel mais une charge de fonctionnement.

Ces frais seront donc à imputer au compte 621 « Personnel extérieur à l'établissement » qui peut être subdivisé par exemple en 6212 « gratifications stagiaires » et 6213 « personnel au titre du service civique ».

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

COMPTE 622. RÉMUNÉRATIONS D'INTERMÉDIAIRES ET HONORAIRES

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

Les commissions sur titres spéciaux de paiements tels que les chèques vacances ou les tickets restaurants sont enregistrées au compte 6223 « Frais sur titres spéciaux de paiement (chèques vacances, tickets restaurant ...) ».

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

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

Souvent présents dans les opérations internationales, les transitaires sont chargés de négocier avec les transporteurs afin d'organiser le transport. Ils ont un mode de facturation bien particulier. Ainsi, un organisme qui fait expédier des marchandises, comptabilisera indépendamment les frais du transporteur au compte 6242 « Transport sur ventes » et la commission du transitaire au compte 6224 « Rémunération des transitaires ».

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

Les commissions, honoraires et frais d'actes relatifs à l'entrée d'un bien non immobilisé dans l'organisme sont comptabilisés en charges au compte 622. En revanche, s'ils sont liés à l'acquisition d'une immobilisation, ils sont immobilisés[10].

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

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

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

COMPTE 623. PUBLICITÉ, PUBLICATIONS, RELATIONS PUBLIQUES

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

Les articles spécifiquement destinés à être remis gracieusement, sont enregistrés par l'organisme :

– au débit des comptes par nature de charges lorsqu'ils sont fabriqués par l'organisme. Celles-ci sont ensuite reclassées sur le même exercice au débit du compte 6232 « Échantillons » par le crédit du compte 791 « Transfert de charges de fonctionnement ».

– au débit du compte 6234 « Cadeaux » lorsqu'ils sont achetés par l'organisme.

L'organisme peut avoir acheté ou produit en interne des éléments en vue de les vendre, puis décider, au cours du même exercice, de les offrir. Dans ce cas, les charges initialement constatées au titre de l'achat ou de la production en interne doivent être reclassées en cadeaux.

À cet effet il convient de constater un transfert de charge :

Débit 6234 « Cadeaux »

Crédit 791 « Transfert de charges de fonctionnement » pour la valeur de l'élément constaté initialement.

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

Lorsque la décision d'offrir l'élément acheté ou produit en interne intervient lors d'un exercice ultérieur à son achat ou à sa production, il n'y a pas lieu d'effectuer ce transfert de charge.

En effet, l'élément produit ou acheté dans l'objectif initial d'être vendu a dû être intégré en stock de l'organisme au 31/12/N-x respectivement par les écritures :

Débit 35 « Stocks de produits »

Crédit 7135 « Variation des stocks de produits »

ou

Débit 37 « Stocks de marchandises »

Crédit 6037 « Variation des stocks de marchandises ».

En N, lorsque l'organisme décide de l'offrir, cet élément est sorti des stocks :

Débit 7135 « Variation des stocks de produits »

Crédit 35 « Stocks de produits »

ou

Débit 6037 « Variation des stocks de marchandises »

Crédit 37 « Stocks de marchandises ».

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

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

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

COMPTE 624. TRANSPORTS DE BIENS ET TRANSPORTS COLLECTIFS DE PERSONNES

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

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

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

Les transports administratifs (compte 6244) concernent par exemple les transports de biens ou de marchandises (colis, immobilier, etc...) à destination de tiers (hors ventes).

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

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

Les dépenses liées aux voyages pédagogiques sont imputables au compte 6245, mais uniquement si elles concernent **les étudiants** pour les dépenses d'hébergement, les visites et les sorties pédagogiques.

L'accompagnateur étant un agent permanent de l'établissement ou un intervenant occasionnel en mission, ses frais relèvent du compte 6256 « Missions » pour l'ensemble des frais (transport, nourriture et logement).

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

COMPTE 625. DÉPLACEMENTS, MISSIONS ET RÉCEPTIONS

Le compte 625 retrace tant les frais remboursés au personnel de l'organisme que les frais payés directement par l'établissement aux prestataires : frais de transport, indemnités kilométriques, frais de séjour, frais de mission ainsi que les frais de réception.

Ce compte est utilisé en cas de frais de déplacements, mission et réceptions occasionnés en dehors

d'événements conséquents spécifiques (colloques, séminaires, conférences, etc…).

Concernant la différence d'imputation entre les sous-comptes 625x (6251 « Voyages et déplacements du personnel », 6256 « Missions », et 6257 « Réceptions ») il est précisé que les frais de transport sont portés au compte 6251 lorsque les déplacements du personnel de l'établissement ne comportent pas d'autres frais. Dans le cas contraire, l'ensemble des frais (frais de transport, nourriture et logement) exposés lors des missions sont enregistrés dans le compte 6256. Le compte 6257 « Réceptions » concerne les frais qu'engage l'organisme dans le cadre de relations publiques pour l'accueil de tiers invités (clients, fournisseurs, correspondants, délégations, etc…).

En conséquence :

- Le compte 6251 doit uniquement comprendre les frais de transport du personnel, en particulier les frais de transport payés aux voyagistes ;
- Le compte 6256 enregistre tous les frais de mission. Il peut donc comprendre également des frais de transport ;
- Le compte 6257 enregistre les frais de réception de tiers faisant appel à un prestataire externe : frais de restauration (restaurant ou traiteurs), boissons, fleurs, hébergements effectués dans le cadre des relations publiques de l'organisme en dehors d'un événement conséquent spécifique (colloque dédié). Les frais se rapportant à des événements dédiés sont comptabilisés au compte 6185 « frais de colloques, séminaires et conférences ».

Les avances sur frais de mission du personnel sont enregistrées sur le compte 425 « Personnel – avances et acomptes ». Ce compte peut être subdivisé afin de distinguer les avances sur salaires de celles sur les frais de mission.

Technique comptable

Paiement de l'avance à l'agent

Débit 425 « Personnel – avances et acomptes »

Crédit 515 « Compte au Trésor »

Constatation de la charge pour le montant total des frais à rembourser

Débit 6256 « Missions »

Crédit 425 « Personnel – avances et acomptes »

Mise en paiement du reliquat des frais de mission à rembourser

Débit 425 « Personnel – avances et acomptes »

Crédit 515 « Compte au Trésor »

En cas de frais de mission payés initialement par l'agent puis remboursés par l'organisme, il convient de comptabiliser une charge au titre de ce remboursement :

Débit 6256 « Missions »

Crédit 4678 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - autres »

Puis

Débit 4678 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - autres »

Crédit 515 « Compte au Trésor »

Le remboursement est donc effectué directement sans constatation préalable d'une charge à payer.

COMPTE 626. FRAIS POSTAUX ET FRAIS DE TÉLÉCOMMUNICATIONS

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

COMPTE 627. SERVICES BANCAIRES ET ASSIMILÉS

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

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

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

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

Compte 6272 « Commissions et frais sur émission d'emprunts »

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

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

Technique comptable

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

Débit 4816 « Frais d'émission des emprunts »

Crédit 791 « Transfert de charges de fonctionnement »

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

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

Crédit 4816 « Frais d'émission des emprunts ».

COMPTE 628. DIVERS

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

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

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

Cas particulier : le compte personnel de formation (CPF)

Les modalités de comptabilisation de ce dispositif sont décrites dans la section 3 « l'annexe », sous-section 3, partie « provisions », du fascicule 1 relatif aux états financiers.

COMPTE 6281. CONCOURS DIVERS

Ce compte retrace par exemple les cotisations professionnelles dues (dont le caractère peut être rendu obligatoire par le secteur d'activité de l'organisme) ou encore les frais refacturés lorsqu'ils font partie de prestations difficilement individualisables, tels les frais de traitements administratif et comptable, de nettoyage des locaux, ou encore d'archivage, qui ne constituent pas des dépenses de sous-traitance générale.

COMPTE 62881. PARTICIPATION AU SERVICE COMMUN

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

COMPTE 62885. FACTURATION DES PAYES A FAÇON

Certains organismes ne gèrent pas la paye de leurs personnels. Ils font appel à la DGFiP pour effectuer cette prestation de « paye à façon[11]».

Les commissions prélevées par les services liaisons rémunérations de la DGFIP au titre de la réalisation de cette prestation constituent des charges de période pour l'organisme. Elles sont comptabilisées au compte 62885 « Facturation des payes à façon ».

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

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

Technique comptable (voir compte 609)

COMPTE 63. IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS

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

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

Technique comptable

Prise en charge de la demande de paiement

Débit 63 « Impôts, taxes et versements assimilés »

Crédit 447 « Autres impôts, taxes et versements assimilés »

Mise en paiement de la demande de paiement

Débit 447 « Autres impôts, taxes et versements assimilés »

Crédit 5 Compte de disponibilités

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

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

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

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

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

En application de la loi de modernisation sociale du 17 janvier 2002, le préfet de région publie, au plus tard le 31 décembre de l'année au titre de laquelle la taxe d'apprentissage est due, la liste des établissements ou organismes habilités à recevoir des fonds en provenance de la taxe d'apprentissage.

La part de la taxe d'apprentissage destinée au financement des actions de promotion a le même caractère de fonds publics que les sommes collectées et est donc assujettie aux mêmes règles générales d'utilisation, de gestion, de contrôle et de sanction. Les recettes provenant de la taxe d'apprentissage ne sont considérées comme définitivement acquises aux établissements que dans la mesure où ces derniers les ont utilisées pour financer la formation professionnelle.

L'émission et la prise en charge du titre de recettes n'est possible qu'à hauteur des dépenses réalisées pour lesquelles le service fait a été valorisé et la demande de paiement émise et payée. En conséquence, les crédits issus de la perception de la taxe d'apprentissage perçue en N au titre de la campagne N doivent être consommés au plus tard le 31 décembre N.

11 Les schémas comptables relatifs à la paye à façon sont précisés en commentaire du compte 641x.

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

Technique comptable

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

Débit 6312 « Taxes d'apprentissage »

Crédit 4486 « Autres charges à payer »(1)(2)

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

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

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

COMPTE 632. CHARGES FISCALES SUR CONGÉS À PAYER

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

Technique comptable

Débit 632 « Charges fiscales sur congés à payer »

Crédit 4482 « Charges fiscales sur congés à payer »

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

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

Les organismes peuvent s'acquitter de leurs obligations :

- en effectuant, directement ou par l'intermédiaire d'organismes collecteurs, des dépenses en faveur des premières formations technologiques ou professionnelles (taxe d'apprentissage) ;

- en participant au financement d'actions de formation au bénéfice de leur personnel ou des demandeurs d'emploi (participation à la formation professionnelle continue) ;

- en effectuant des investissements dans la construction de logements (participation des employeurs à l'effort de construction).

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

- participation des employeurs à l'effort de construction lorsqu'il s'agit de versements à fonds perdus sans contrepartie ;

- participation des employeurs à la formation professionnelle continue lorsque les dépenses sont libératoires ;

- versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage.

COMPTE 6331. VERSEMENT DE TRANSPORT

Les organismes contribuent au développement des transports en commun par le biais d'un versement transport, comptabilisé au compte 6331. Cette contribution est perçue par l'Urssaf qui la reverse ensuite aux collectivités territoriales en charge des transports (commune, département, région).

COMPTE 6332. ALLOCATION LOGEMENT

La contribution au fonds national d'aide au logement (FNAL) est due par tous les employeurs et permet

d'assurer le financement de l'allocation logement. Elle est enregistrée au compte 6332 « Allocation logement ».

COMPTE 6335. VERSEMENTS LIBÉRATOIRES OUVRANT DROIT À EXONÉRATION DE LA TAXE D'APPRENTISSAGE

Les subventions effectuées au profit d'établissements technologiques et professionnels (CFA) sont comptabilisés sur ce compte 6335.

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

COMPTE 634. TAXES SPÉCIFIQUES SUR LES PRODUITS DE FONCTIONNEMENT

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

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

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

Sont comptabilisés aux subdivisions du compte 635, l'ensemble des impôts et taxes autres que ceux assis sur les rémunérations dus à l'administration fiscale.

Il s'agit par exemple de la contribution économique territoriale (compte 63511), de la taxe foncière (compte 63512), de la taxe sur les véhicules des sociétés (63514), des droits d'enregistrement et de timbre (compte 6354).

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

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

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

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

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

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

COMPTE 64. CHARGES DE PERSONNEL

Les charges de personnel sont constituées :

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

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

Cas général des primes et indemnités pour remboursement de frais

Les frais professionnels sont des charges de caractère spécial inhérentes à la fonction ou à l'emploi du salarié que celui-ci supporte au titre de l'accomplissement de ses missions. L'employeur peut indemniser son salarié au titre des frais professionnels qu'il a engagés, soit sous la forme de remboursement des dépenses réellement engagées, soit sous forme d'allocations forfaitaires.

Deux modes de comptabilisation sont à envisager :

- le remboursement est assimilé à un complément de rémunération sur fiche de paye, qui est soumis à cotisations sociales (en haut du bulletin de paye) : dans ce cadre, les indemnités correspondantes sont inscrites en rémunération du personnel au compte 6414 « Indemnités et avantages divers » dont la quote-part de l'allocation forfaitaire de télétravail qui est soumise à cotisations.

- le remboursement est assimilé à un complément de rémunération qui n'est pas soumis à cotisations sociales (en bas du bulletin de paye) : dans ce cas de figure, les indemnités sont inscrites au compte 648 « Autres charges de personnel » (ex : prime de transport). La quote-part d'allocation forfaitaire de télétravail non soumise à cotisations

est comptabilisée à ce compte.

COMPTE 641. RÉMUNÉRATION DU PERSONNEL

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

Sont enregistrées au compte 6413 « Primes et gratifications » les primes et gratifications accordées aux agents faisant partie du personnel de l'organisme. A contrario, les primes et gratifications octroyées aux stagiaires accueillis par l'entité sont enregistrées au compte 621 « Personnel extérieur à l'établissement » ; ces primes et gratifications ne constituant en effet pas une charge de personnel mais une dépense de fonctionnement.

Les dépenses à caractère social à destination du personnel (chèques cadeaux, chèques culture, etc...) sont enregistrées au compte 6414 « Indemnités et avantages divers » si elles sont soumises à cotisations et mentionnées sur la fiche de paye au titre des prestations que l'organisme fournit à son employé pour son usage privé. Ce compte est également utilisé (subdivision) pour l'enregistrement de l'allocation forfaitaire annuelle versée aux agents exerçant la fonction de maître d'apprentissage.

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

Cas particulier des avantages en nature

Les avantages en nature sont mentionnés sur la fiche de paye au titre des prestations que l'organisme fournit à son employé pour son usage privé. Pour l'agent, cet avantage figurant sur sa fiche de paye est soumis à cotisations sociales ; ainsi qu'au prélèvement à la source.

Cet avantage est déductible du bénéfice imposable (si l'organisme est soumis à l'IS).

Le montant de cet avantage en nature est déterminé :

– soit en fonction des frais réellement engagés (ces dépenses couvrent principalement l'amortissement, l'assurance, les frais d'entretien du véhicule et, éventuellement de carburant) ;

– soit de manière forfaitaire (exemple : 9 % du coût d'achat (minoré si le véhicule a plus de 5 ans) ou 30 % du coût annuel de la location ; ces pourcentages pouvant être majorés lorsque l'organisme prend en charge le carburant).

L'imputation à une subdivision du compte 6414 « Indemnités et avantages divers » (CG) permet de réimputer la charge d'abord constatée en fonctionnement en charge de personnel. Pour éviter une double inscription en charge, l'enregistrement au compte 6414x s'effectue en contrepartie d'un compte de transfert de charge de fonctionnement au compte 791.

Ainsi, l'enregistrement en débit d'une subdivision du compte 6414 « indemnités et avantages divers » s'effectue en contrepartie d'un crédit :

- soit sur le compte de charge par nature concerné (exemple : 6122 pour un véhicule en leasing, 616 pour l'assurance ou 68x pour l'amortissement...) lorsque la charge de fonctionnement initiale a été payée par l'organisme ;

- soit une subdivision du compte 791X « Prestations fournies sous forme d'avantage en nature au personnel » lorsque la charge n'a pas été supportée financièrement ou qu'elle ne l'a été que partiellement (cas des avantages calculés de manière forfaitaire par exemple).

Le versement par l'organisme de la quote-part d'allocation forfaitaire de télétravail soumise à cotisations et contributions sociales est comptabilisée au compte 6414 « indemnités et avantages divers ».

Technique comptable

Enregistrement des avances et acomptes[12]

Débit 425 « Personnel – Avances et acomptes »

Crédit 5 Compte de disponibilités

Enregistrement des rémunérations brutes

Débit 6411 « Traitements, salaires et appointements »

Débit 6412 « Congés payés du personnel »

Débit 6413 « Primes et gratifications »

Débit 6414 « Indemnités et avantages divers »

12 Une avance est payée avant service fait donc avant le début du mois travaillé. Un acompte est versé avec service fait partiel donc au cours du mois travaillé.

Débit 6415 « Supplément familial »

Crédit 421 « Personnel-Rémunérations dues »

Crédit 64191 « Abattement indemnitaire dans le cadre du transfert primes / points »

Enregistrement des retenues sur salaires

Débit 421 « Personnel-Rémunérations dues »

Crédit 431 « Sécurité sociale »

Crédit 437 « Autres organismes sociaux » (dont la part salariale sur l'achat de tickets restaurant (cf. commentaire compte 437 fascicule 12)

Crédit 425 « Personnel - Avances et acomptes »

Crédit 427 « Personnel - Oppositions »

Crédit 4426 « Prélèvement à la source – Impôt sur le revenu »

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

Enregistrement des cotisations patronales

Débit 6451 « Cotisations d'assurance maladie »

Débit 6452 « Cotisations aux mutuelles »

Débit 6453 « Cotisations aux caisses de retraites et de pensions »

Débit 6454 « Cotisations à Pôle emploi »

Débit 6458 « Cotisations aux autres organismes sociaux »

Crédit 431 « Sécurité sociale »

Crédit 437 « Autres organismes sociaux »

Règlement du montant net à payer (1)

Débit 421 « Personnel-Rémunérations dues »

Crédit 5 Compte de disponibilités

Remboursement du prêt par le personnel compensé sur la paye

Débit 423 Prêts consentis au personnel : 20 €

Crédit 2743 Prêts au personnel : 20 €

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

Règlement du montant net à payer compensé

Débit 421 « Personnel-Rémunérations dues » : 20 €
Crédit 423 « Prêts consentis au personnel » : 20 €

Débit 421 « Personnel-Rémunérations dues » : solde paye
Crédit 5 : solde paye

Règlement de la dette envers les organismes sociaux

Débit 431 « Sécurité sociale »

Débit 437 « Autres organismes sociaux »

Crédit 5 Compte de disponibilités

Règlement de la dette envers l'administration fiscale (prélèvement à la source)

Débit 4426 « Prélèvement à la source – Impôt sur le revenu »

Crédit 515 « compte au Trésor »

Cas de la paye à façon (PAF) :

La convention de PAF est conclue entre un organisme et un service liaison rémunération (SLR) déléguant à ce dernier les opérations de liquidation de la paye et de virement des traitements nets; des cotisations et du PAS.

L'organisme constate dans ses comptes le montant global des traitements mensuels (charges de personnel) en contrepartie du flux financier versé au SLR.

Le SLR établit la liquidation et la ventilation des cotisations et retenues sur salaires, verse les traitements nets aux personnels ainsi que les cotisations et retenues aux différents organismes bénéficiaires.

Technique comptable

Émission d'une demande de versement (prélèvement par le service SLR du flux net)

Débit 4721 « Dépenses payées avant ordonnancement »

Crédit 515 « compte de disponibilité »

Émission d'une demande de paiement

À réception des états transmis par le SLR, l'organisme comptabilise la demande de paiement des charges de personnels et solde le compte d'attente

Débit 6411 « Traitements, salaires et appointements »

Débit 6412 « Congés payés du personnel »

Débit 6413 « Primes et gratifications »

Débit 6414 « Indemnités et avantages divers »

Débit 6415 « Supplément familial »

Débit 6451 « Cotisations d'assurance maladie »

Débit 6452 « Cotisations aux mutuelles »

Débit 6453 « Cotisations aux caisses de retraites et de pensions »

Débit 6454 « Cotisations à Pôle emploi »

Débit 6458 « Cotisations aux autres organismes sociaux »

Crédit 64191 « Abattement indemnitaire dans le cadre du transfert primes / points »

Crédit 4721 « Dépenses payées avant ordonnancement »

La ventilation des comptes de classe 4 est indiquée sur le relevé transmis par le SLR, l'organisme n'a pas à le détailler dans ses comptes. Les différentes étapes de liquidation de la paye sont précisées par la convention de PAF.

NB : en cas de prélèvement effectué après la transmission des données à l'organisme, il convient d'utiliser le compte 4678x « Autres » (autres comptes débiteurs -ou créditeur) en lieu et place du 4721 pour retracer les flux. En effet, le SLR est considéré comme un prestataire de service de l'organisme.

Cas d'un indu sur paye :

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

Dans le premier cas, le traitement s'apparente à celui d'un avoir : l'organisme récupère par précompte le trop versé sur la paye suivante. Le compte 421 « Personnel – rémunérations dues » présentera le montant net à payer (montant brut – retenues sur salaires – indu).

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

Technique comptable

Constatation de l'indu (cas d'un indu sur exercice courant) :

Débit 4678 « autres comptes débiteurs - autres

Crédit 64192 « Indus sur rémunérations - exercice courant »

Constatation de l'indu (cas d'un indu sur exercice antérieur) :

Débit 4678 « Autres »

Crédit 7583 « Produits de gestion provenant de l'annulation de demandes de paiement des exercices antérieurs ».

Remboursement par l'agent :

Débit compte de disponibilités

Crédit 4678 « Autres ».

La mobilité professionnelle d'un personnel fonctionnaire peut prendre 3 formes : la mise à disposition, le détachement et la position normale d'activité.

Cas du personnel mis à disposition :

La mise à disposition de personnel est traitée dans le commentaire du compte 621.42 « Personnel mis

à disposition de l'établissement ».

Cas du personnel en détachement :

Sur sa demande, un agent peut obtenir un détachement dans un autre emploi de la fonction publique ou hors fonction publique. Il fait connaître à l'organisme A, son administration d'origine, sa volonté de rejoindre l'organisme B, son employeur d'accueil. L'agent sera ensuite rémunéré par l'organisme B durant sa période de détachement.

Cas du personnel en position normale d'activité :

Sur sa demande, un agent peut être affecté en position normale d'activité dans un autre emploi de la fonction publique. Il fait connaître à l'organisme A, son administration d'origine, sa volonté de rejoindre l'organisme B, son employeur d'accueil. L'agent sera ensuite rémunéré par l'organisme B durant sa période de position normale d'activité.

Cas particulier : le service civique dans les organismes publics nationaux.

Le service civique est un dispositif d'accompagnement à l'engagement civique et citoyen pouvant être proposé à des bénéficiaires au sein d'organismes publics nationaux. Le code du service national prévoit plusieurs formes de service civique qui obéissent a des règles juridiques, comptables et financières différentes.

Le tableau ci-après précise les conditions réglementaires et financières régissant les différentes formes de service civique pour les OPN.

Le service civique dans les organismes publics nationaux

Formes de volontariat	Conditions d'âge des bénéficiaires	Durée du contrat	Affectation	Indemnités mensuelles versées	Circuit financier	Type de dépenses pour l'OPN recruteur *(en conformité avec le guide des opérateurs de l'État)*	Imputation comptable
Engagement de service civique *(Principale forme du service civique)* *Art. L.120-1 du code du service national*	**16 à 25 ans** *(jusqu'à 30 ans pour les jeunes en situation de handicap)*	**6 à 12 mois**	*Auprès de personnes morales agréées* *Art. L.120-1*	(1) **une indemnité de base** égale à 36,11 % de la rémunération mensuelle afférente à l'indice brut 244 (soit 473,04€ au 01/01/2020) Art.R. 121-23 (2) **une majoration (dite bourse)** sur critères sociaux fixée à 8,22 % de la rémunération mensuelle afférente à l'indice brut 244 (107,68€) *Article R.121-24* (3) **une indemnité supplémentaire** versée uniquement lorsque le volontaire réalise sa mission sur un territoire autre que la France métropolitaine ou qui n'est pas sa résidence principale Article R.121-26 ; Arrêté du 25 janvier 2011 (4) **une prestation complémentaire** en nature (allocation de titres repas, accès à la cantine, remboursements de frais, etc...) ou en numéraire égale à 7,43 % de la rémunération mensuelle afférente à l'indice brut 244 (107,58€) *Article R.121-25*	**- Indemnités et majoration (1) (2) (3) prises en charge par l'ASP, pour le compte de l'ASC, et versées directement à la personne volontaire** *Art. L.120-1* *Barèmes service civique* *Guide des organismes* **- Prestation (4) servie par la personne morale agréée à la personne volontaire** *Article R.121-25*	L'intégralité des cotisations due (1) (2) (3) est à la charge de l'ASC. Art. L.120-28 ; circulaire cnav **Prestation (4) non soumise aux cotisations sociales** **→ Charge de fonctionnement**	62
Volontariat associatif *Art. L.120-1 du code du service national* *Article L120-34 du code du serv ice national* *(appelé volontariat de service civique du 12/05/2010 au 02/08/2014)*	**+ de 25 ans**	**6 à 24 mois** *prolongeable dans la limite de 24 mois*	*- auprès d'associations ou de fondations* *- dans les départements et collectivités d'outre-mer, de personnes morales de droit public.* *Art. L120-34*	(1) Une **indemnité brute** comprise entre 8,22 % et 55,04 % de la rémunération mensuelle afférente à l'indice brut 244 (119,02 € et 796,97 €). Le montant servi en nature ne peut excéder 50 % du montant total de l'indemnité. Le montant de l'indemnité mensuelle versée tient compte du temps de service effectif de la personne volontaire. Art. R. 121-22. **(2) une indemnité supplémentaire** versée uniquement lorsque le volontaire réalise sa mission sur un territoire autre que la France métropolitaine ou qui n'est pas sa résidence principale Article R.121-26 ; Arrêté du 25 janvier 2011	**Indemnités (1) (2) prises en charge par l'ASP (pour le compte de l'ASC) et versées à la personne morale agréée qui reverse à la personne volontaire** *Barèmes service civique*	**- Sont soumises à cotisations sociales acquittées par la personne morale agréée** Art. L.120-28 ; *B*arèmes service civique ; circulaire cnav ; Art. L122-14 **→ Charge de personnel**	64
Volontariat international en administration *Art. L.122-3 du même code*	**18 à 28 ans**		*Auprès d'un service de l'État à l'étranger ou d'une personne morale.*	(1) **une indemnité** exonérée de l'impôt sur le revenu et exclue de l'assiette de la CSG et de la contribution au remboursement de la dette sociale (723,99 €) (2) **une indemnité supplémentaire** fixée à un taux uniforme, quelles que soient les activités exercées, pour chacune des collectivités et chacun des pays ou régions de ces pays ou zones géographiques. (3) **prestations** nécessaires à sa subsistance, à son équipement et à son logement. Art. L. 122-12	**(1) (2) (3) Prises en charge par l'État, l'organisme gestionnaire ou la personne morale** Art. L122-12		

COMPTE 645. CHARGES DE SÉCURITÉ SOCIALE ET DE PRÉVOYANCE

Le compte 6451 permet notamment la comptabilisation du forfait social qui est une contribution versée par l'employeur sur les éléments de rémunération ou gains non soumis aux cotisations sociales de sécurité sociale mais assujettis à la contribution sociale généralisée (CSG).

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

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

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

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

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

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

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

Cas particulier : Les agents détachés sur contrat

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

Paie du mois : comptabilisation de la rémunération nette

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

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

Débit 645X

Crédit 4 compte d'attente

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

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

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

Débit 645X

Crédit 4x

Débit 4x

Crédit 5x

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

- sur tout ou partie des indemnités effectivement perçues par les fonctionnaires civils en position d'activité ou de détachement dans un corps, un cadre d'emplois ou un emploi conduisant à pension civile ayant fait l'objet d'une revalorisation indiciaire visant à la modernisation des parcours professionnels, des carrières et des rémunérations et à l'avenir de la fonction publique.
- dont le montant annuel correspond aux montants annuels bruts des indemnités perçues par le fonctionnaire civil, dans la limite des plafonds forfaitaires annuels suivants :
- réduit dans les mêmes proportions que le traitement perçu par l'agent au cours de la même année.
- venant en déduction des assiettes de la CSG, de la CRDS, du RAFP, de la contribution exceptionnelle de solidarité ainsi que la quotité saisissable.

Les différents textes d'application sont les suivants :

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

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

Le dispositif PPCR en comptabilité générale :

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

Cet abattement donne lieu à

comptabilisation en comptabilité générale sur un unique compte de charge créditeur.

Débit 641

Crédit 421 comptabilisation du TIB pour 105 ;

Débit 6413 /

Crédit 421 comptabilisation des primes pour 10 ;

Débit 421

Crédit 64191 comptabilisation du transfert primes vers le TIB pour 5 ;

Débit 421

Crédit 5 paiement salaire net 110.

COMPTE 647. AUTRES CHARGES SOCIALES

Le compte 647 enregistre notamment les frais relatifs aux œuvres sociales et les versements aux comités d'organisme. Les honoraires médicaux concernant le personnel de l'organisme sont imputés au compte 6475 « médecine du travail, pharmacie ». Le compte 6478 permet de comptabiliser la part employeur de l'achat des tickets restaurant par l'organisme (technique comptable, cf. les commentaires des comptes 431 et 437 dans le fascicule n° 12 relatif aux modalités de comptabilisation des passifs non financiers).

Ce compte enregistre également les dépenses à caractère social qui ne sont pas soumises à cotisations et ne figurent pas sur la fiche de paye. Dans ce cadre, le compte 6474 « Œuvres sociales » est utilisé, car ces dépenses permettent au personnel de bénéficier d'une aide au quotidien par le biais de chèques culture, chèques cadeaux, etc...

COMPTE 648. AUTRES CHARGES DE PERSONNEL

Ce compte permet notamment d'enregistrer :

- l'indemnité de capital décès attribué à des ayants droits d'un agent de l'organisme (le capital décès n'est pas soumis à cotisations, contributions et impôt sur le revenu),

- les sommes dues au titre de l'intéressement,

- la quote-part d'allocation forfaitaire de télétravail non soumise à cotisations et contributions sociales.

À la clôture de l'exercice, ces sommes ont le caractère de charges à payer.

Au cas particulier de l'intéressement, le forfait social s'applique (contribution versée par l'employeur qui concerne les éléments de rémunération ou gains non soumis aux cotisations sociales mais assujettis à la contribution sociale généralisée (CSG)).

Les modalités comptables spécifiquement liées à l'intéressement versé par les organismes publics nationaux employeurs sont présentées ci-dessous.

Technique comptable

Comptabilisation à la clôture de l'exercice

Selon l'approche comptable

Débit 6481 « Autres charges de personnel - Intéressement »

Crédit 4286 « Autres charges de personnel à payer »
et comptabilisation des charges sociales (cotisations soumises au forfait social)

Débit 645 « Charges de sécurité sociale et de prévoyance »

Crédit 4386 « Organismes sociaux – autres charges à payer »

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

Débit 4286 « Autres charges de personnel à payer »

Crédit 6481 « Autres charges de personnel - Intéressement »

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

Débit 4386 « Organismes sociaux – autres charges à payer »

Crédit 645 « Charges de sécurité sociale et de prévoyance »

Comptabilisation en N+1

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

Débit 6481 « Autres charges de personnel - Intéressement » ou Débit 69x « Intéressement des salariés »

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

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

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

Débit 645 « Charges de sécurité sociale et de prévoyance »

Crédit 431 « Sécurité sociale »

Paiement de la CSG/CRDS et du forfait social

Débit 431 « Sécurité sociale »

Crédit 5 Compte de disponibilités

L'intéressement est payé aux personnels

Débit 421 « Personnel – rémunérations dues »

Crédit 5 Compte de disponibilités

COMPTE 649. PRODUITS D'IMPÔT CICE

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

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

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

Technique comptable

Débit 444 « Impôt sur les bénéfices »

Crédit 649 « Produit d'impôt CICE »

COMPTE 65. AUTRES CHARGES DE GESTION

COMPTE 651. REDEVANCES POUR CONCESSIONS, BREVETS, LICENCES, MARQUES, PROCÉDÉS, LOGICIELS, DROITS ET VALEURS SIMILAIRES

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

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

COMPTE 652. CHARGES LIÉES AUX ORGANES STATUTAIRES

COMPTE 6521. CONTRÔLE BUDGÉTAIRE, ÉCONOMIQUE ET FINANCIER

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

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

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

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

COMPTE 6522. CONSEILS ET ASSEMBLÉES

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

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

COMPTE 654. PERTES SUR CRÉANCES IRRÉCOUVRABLES

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

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

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

En cas d'encaissement relatif à une créance admise en non valeur, le produit est enregistré au compte 7584 « divers autres produits - contentieux ».

Technique comptable

Constatation du caractère douteux de la créance

Débit 416 « Clients douteux ou litigieux »

Crédit 411 « Clients »

Comptabilisation du recouvrement partiel de la créance

Débit compte de disponibilités

Crédit 416 « Clients douteux ou litigieux »

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

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

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

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

Débit 654 « Pertes sur créances irrécouvrables »

Débit 44571 « TVA collectée »

Crédit 416 « Clients douteux ou litigieux »

Reprise de la provision devenue sans objet

Débit 491 « Provisions pour dépréciation des comptes de clients »

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

COMPTE 655. QUOTE-PART DE RÉSULTAT SUR OPÉRATIONS FAITES EN COMMUN (GIE - GIP)

Ce compte enregistre à son débit :

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

Technique comptable

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

Débit 655 « Quote-part de résultat sur opérations faites en commun (GIE - GIP) »

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

COMPTE 657. CHARGES SPÉCIFIQUES ET AIDES FINANCIÈRES

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

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

Les modalités de comptabilisation des opérations relatives aux dispositifs d'intervention sont décrites dans l'annexe dédié.

COMPTE 6577. VALEUR COMPTABLE DES ÉLÉMENTS D'ACTIFS CÉDÉS (HORS IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES ET HORS FONDATIONS)

Le compte 6577 est débité du montant de la valeur brute, diminuée des amortissements, des éléments d'actifs cédés par le crédit du compte d'actif intéressé de la classe 2, sauf s'il s'agit d'immobilisations financières (participations, titres immobilisés de l'activité de portefeuille « TIAP ») ou de valeurs mobilières de placement (VMP). Le prix de cession est inscrit au compte 7577 « Produits des cessions d'éléments d'actif (hors immobilisations financières et hors fondations) ».

Les cessions d'immobilisations financières et de VMP sont respectivement constatées au moyen des comptes 6672 « Valeur comptable des éléments d'actif financier cédés » et 6671 « Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement ».

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

Technique comptable

Sortie de l'immobilisation

Solde des amortissements pratiqués

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

Crédit du compte d'immobilisation concerné

Sortie de la valeur nette comptable de l'immobilisation

Débit 6577 « Valeur comptable des éléments d'actif cédés (hors immobilisations financières et hors fondations) »

Crédit du compte d'immobilisation concerné

Simultanément, constatation du produit de la vente du bien

Débit 462 « Créances sur cessions d'immobilisations »

Crédit 7577 « Produits des cessions d'éléments d'actif (hors immobilisations financières et hors fondations) »

Reprise des éventuelles dépréciations

Débit 29 « Dépréciation des immobilisations »

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

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

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

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

Sortie du financement du bilan

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

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

COMPTE 658. DIVERSES AUTRES CHARGES

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

COMPTE 65811. PÉNALITÉS SUR CONTRATS OU CONVENTIONS

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

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

COMPTE 65812. PÉNALITÉS, AMENDES FISCALES OU PÉNALES

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

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

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

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

Le compte 6583 « Charges de gestion provenant de l'annulation de titres de recettes des exercices antérieurs » enregistre les opérations d'annulation de recettes lorsque cette annulation intervient après la clôture de l'exercice concerné et que celle-ci ne relève pas des modalités de corrections décrites dans le fascicule 14 relatif aux

changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs.

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

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

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

L'annulation de titres de recettes des exercices antérieurs ne donne pas lieu à certification de service fait.

Technique comptable

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

Exercice N (pour mémoire)

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

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

Débit 6583 « Charges de gestion provenant de l'annulation de titres de recettes des exercices antérieurs »
Crédit du compte de tiers initialement débité (subdivision intéressée du compte 41)

B) Cas d'un titre de recette qui a été recouvré
Exercice N (pour mémoire)

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

Débit classe 5
Crédit 41 « Clients »

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

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

COMPTE 6584. DÉFICITS OU DÉBETS

Le compte 65841 est débité du montant admis en décharge ou en remise gracieuse par le crédit de la subdivision intéressée du compte 429 « déficits et débets des comptables et régisseurs ».

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

Le compte 65842 « Déficits sur opérations de gestion (RGP) » permet de constater les charges correspondantes aux opérations de gestion ayant conduit à un préjudice financier pour l'organisme.

COMPTE 6585. DONS, LIBÉRALITÉS

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

COMPTE 6586. PERTES DE CHANGE SUR OPÉRATIONS DE FONCTIONNEMENT

Les pertes de change concernant des opérations autres que celles liées au financement et à la trésorerie, telles les pertes de change réalisées lors des transactions commerciales que connaît l'organisme avec l'étranger, entrent dans la catégorie des charges de fonctionnement. En effet, quand l'organisme vend ou achète des biens ou des prestations de services venant de l'étranger (devise différente de l'euro), il est soumis à un risque de variation du cours de la monnaie appelé « taux de change ». Ce risque peut être au désavantage de l'organisme ; il subit alors une perte de change qui constitue une charge de fonctionnement. Cette dernière est constatée lors du paiement ou de l'encaissement de la transaction, par exemple :

- en cas d'achat à l'étranger lorsque la sortie de trésorerie en euros de l'organisme est plus importante que prévu lors de la comptabilisation du service fait ;
- en cas de vente à l'étranger lorsque le montant des fonds encaissés par l'organisme est inférieur à celui prévu lors de la comptabilisation de la facture émise.

Technique comptable

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

Débit 6586 « Pertes de change sur opérations de fonctionnement » pour le montant de la perte constatée

Débit compte de fournisseurs intéressé, pour le montant de la dette

Crédit compte de disponibilités, pour le montant du règlement

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

Débit compte de disponibilités, pour le montant du règlement

Débit 6586 « Pertes de change sur opérations de fonctionnement » pour le montant de la perte constatée

Crédit compte de clients intéressé, pour le montant de la créance.

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

Technique comptable

Cas d'une facture de marchandises émanant d'un fournisseur américain, montant 1 000 $

(cours du $ = 1,0922 €)
Contre-valeur en € de la facture selon l'enregistrement comptable : 1 000 $ * 1,0922 = 1 092,20 €

1. Lors de la certification du service fait

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

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

2. Lors du paiement de la facture, effectué en dollar, le cours du dollar est de 1,42 €, l'organisme payera 1 000 $ représentant 1 420 €. La perte de change s'élève donc à : 1 000 $ * (1,0922 – 1,42) = 327,80 €

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

Débit 6586 « Pertes de change sur opérations de fonctionnement » pour 327,80 €

Crédit classe 5 pour 1 420 €

COMPTE 6588. AUTRES CHARGES DIVERSES

Ce compte enregistre les charges diverses de gestion courante.

Il sert notamment pour suivre :

– les arrondis sur le prélèvement à la source lorsque celui-ci est défavorable au collecteur ;

– les arrérages versés au crédirentier qui excédent le montant des rentes capitalisées dans le cadre des rentes viagères ;

– les arrondis sur déclaration de TVA lorsque celui-ci est défavorable pour l'organisme ;

– les indemnités transactionnelles non prévues dans les contrats de la commande publique.

COMPTE 66. CHARGES FINANCIÈRES

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

COMPTE 661. CHARGES D'INTÉRÊTS

Le compte 661 enregistre à son débit les charges d'intérêts dus par l'organisme à ses différents prêteurs et notamment sur les comptes suivants :

- Compte 66116 « Intérêts des emprunts et dettes assimilées » : voir commentaire du compte 1688 « intérêts courus »

- Compte 6615 « Intérêts des comptes courants et dépôts créditeurs » : voir commentaire du compte 518 « intérêts courus »

- Compte 6616 « Intérêts bancaires sur opérations de financement » : lorsqu'un organisme est titulaire d'une créance commerciale matérialisée par un effet de commerce[13], il en perçoit le montant minoré des frais de rémunération à la date d'échéance. Les intérêts d'endossement sont enregistrés au compte 6616.

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

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

Spécificité des établissements publics d'aménagement, des EPF et des EPIC.

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

COMPTE 6617. INTÉRÊTS DES OBLIGATIONS CAUTIONNÉE

Les obligations cautionnées sont des effets de crédit servant en l'acquit des taxes sur le chiffre d'affaires et des droits de douane.

Pour la comptabilisation des obligations cautionnées

Débit 44551 « TVA à décaisser »
Crédit 446 « Obligations cautionnées ».
et/ou
Débit 447 « Autres impôts, taxes et versements assimilés »
Crédit 446 « Obligations cautionnées ».

Pour la quote-part des intérêts rattachables à l'exercice

Débit 6617 « Intérêts des obligations cautionnées »
Crédit 446 « Obligations cautionnées ».

Paiement des obligations

Débit 446 « Obligations cautionnées ».
Crédit compte de classe 5

Spécificité des établissements publics d'aménagement, des EPSCP, des EPF et des EPIC et des EPLEFPA

COMPTE 664 PERTES SUR CRÉANCES LIÉES A DES PARTICIPATIONS

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

Technique comptable

Débit 664 « Pertes sur créances liées à des participations »
Crédit 267 « Créances rattachées à des participations ».

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

13 La technique comptable est précisée dans le fascicule 9 en commentaires des comptes 413 « clients – effets à recevoir sur vente de biens ou prestations de services » et 5114 « effets à l'escompte ».

COMPTE 665. ESCOMPTES ACCORDÉS

Il résulte des dispositions réglementaires que la notion d'escompte est liée à celle de délai normal de règlement tel qu'il doit être prévu dans les conditions générales de vente.

Ainsi, il y a véritable escompte si la réduction de prix est accordée lorsque le règlement intervient avant la date résultant de l'application des conditions générales de vente. Elle constitue une charge financière.

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

COMPTE 666. PERTES DE CHANGE SUR OPÉRATIONS FINANCIÈRES

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

Toutefois, la situation peut également varier au bénéfice de l'organisme : il constate alors un gain de change qui constitue un produit financier comptabilisé en compte 766 « Gains de change sur opérations financières ».

Lorsque la perte de change est liée à une opération financière de l'organisme, le compte 666 « Pertes de change sur opérations financières » est débité :

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

Technique comptable

L'organisme a reçu un legs d'un portefeuille de titres en dollars avec obligation de les garder au minimum pendant 5 ans.

Enregistrement du legs de 50 000 $ selon le cours du dollar (0,88 $ = 1 €) soit 50 000 $ x 0,88 = 44 000 €.

Débit 5031 « titres cotés », pour le montant encaissé : 44 000 €

Crédit 75411 « dons, manuels » : 44 000 €

6 ans plus tard, l'organisme vend ces titres (cours lors de la vente 0,71 $ = 1 €) les titres valent alors 50 000 × 0,71 : 35 500 €

Débit 515 « compte au trésor » 35 500 €

Débit 666 « Pertes de change sur opérations financières» : 8 500 €

Crédit 5031 « titres cotés » 44 000 €

COMPTE 667. CHARGES SUR OPÉRATIONS DE CESSIONS DES ÉLÉMENTS FINANCIERS

Ce compte est débité de la valeur brute des éléments financiers. Il est crédité du prix de cession de ces titres en cas de moins-value constatée sur la cession.

COMPTE 6671 « CHARGES NETTES SUR CESSIONS DE VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT »

Ce compte permet d'enregistrer les opérations relatives à la cession de l'actif circulant, comme les valeurs mobilières de placement.

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

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

Technique comptable

1. Achats des actions

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

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

2. Cessions d'actions

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

Pour le montant de la valeur patrimoniale d'intégration

Débit 6671 « Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement »

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

Simultanément, pour le prix de la cession

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

Crédit 6671 « Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement »

En cas de moins-value latente constatée à la clôture, une dépréciation a pu être constituée au compte 6866 « Dotations aux dépréciations des éléments financiers ».

En cas de cession, il convient de reprendre la dépréciation selon les modalités indiquées ci-dessous :

Débit subdivision intéressée du compte 590

Crédit 7866 « Reprises sur dépréciation des éléments financiers ».

COMPTE 6672 « VALEUR COMPTABLE DES ÉLÉMENTS D'ACTIF FINANCIER CÉDÉS »

Ce compte permet de comptabiliser les opérations de cessions des immobilisations financières, titres de participations ou titres immobilisés de l'activité de portefeuille (TIAP) en cas de moins-value constatée.

Technique comptable

1) Cession de titres de participations

Sortie du bilan, pour la valeur d'acquisition

Débit 6672 « Valeur comptable des éléments d'actif financier cédés »

Crédit 261x « Titres de participation »

Constatation de la cession, pour le montant de la cession

Débit 462 « Créances sur cessions d'immobilisations »

Crédit 7672 « Produits nets des cessions d'éléments d'actif financier »

Enregistrement du prix de cession

Débit du compte de classe 5 concerné

Crédit 462 « Créances sur cessions d'immobilisations »

Reprise des éventuelles dépréciations

Débit 2961 « Dépréciation des titres de participation et parts dans les associations, syndicats et organismes divers »

Crédit 7866 « Reprise sur dépréciation des éléments financiers ».

Le cas échéant, les financements rattachés aux titres de participations sont repris (pour la part non encore reprise au résultat) et sortie du bilan (cf. commentaire du compte 261).

2) Cessions de TIAP, en cas de moins-value constatée

Sortie du bilan, pour la valeur d'acquisition

Débit 6672 « Valeur comptable des éléments d'actif financier cédés »

Crédit 273 « Titres immobilisés de l'activité de portefeuille »

Constatation de la cession, pour le montant de la cession

Débit 462 « Créances sur cessions d'immobilisations »

Crédit 6672 « Valeur comptable des éléments d'actif financier cédés »

Encaissement du prix de cession

Débit compte de classe 5

Crédit 462 « Créances sur cessions d'immobilisations ».

Reprise des éventuelles dépréciations

Débit 2973 « Dépréciation des titres immobilisés de l'activité de portefeuille »

Crédit 7866 « Reprise sur dépréciation des éléments financiers ».

Le cas échéant, les financements rattachés aux titres immobilisés sont repris (pour la part non encore reprise au résultat) et sortie du bilan (cf. commentaire du compte 273).

Le solde débiteur du compte 6672 traduit le montant de la moins-value de cession.

Remarque : Si la vente de TIAP génère un profit, le compte mouvementé est le 7672 « Produits nets des cessions d'éléments d'actif financier » (cf. fascicule relatif à la norme n° 4 « Les produits »).

COMPTE 668. AUTRES CHARGES FINANCIÈRES

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

COMPTE 68. DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, AUX DÉPRÉCIATIONS ET AUX PROVISIONS

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

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

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

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

LES AMORTISSEMENTS

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

LES PROVISIONS

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

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

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

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

COMPTE 6811. DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS SUR IMMOBILISATIONS INCORPORELLES ET CORPORELLES

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

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

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

Les frais d'émission d'emprunt correspondent aux frais et commissions dus aux intermédiaires financiers.

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

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

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

Crédit 4816 « Frais d'émission des emprunts »

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

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

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

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

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

L'ensemble des modalités comptables relatives aux provisions est traité dans le fascicule 12 relatif aux passifs non financiers. Enfin, pour faire apparaître l'ensemble des flux intervenus au cours de l'exercice, il convient d'enregistrer en classe 6 les différentes charges effectivement réalisées au cours de l'exercice même lorsqu'elles sont déjà couvertes par des provisions. Dans ce cas, les provisions antérieurement constituées et correspondantes à ces charges sont annulées par le crédit du compte 78 « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions ».

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

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

COMPTE 6817. DOTATIONS AUX PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES ACTIFS CIRCULANTS (AUTRES QUE VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT)

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

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

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

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

Technique comptable

En fin d'exercice N, constitution de la dépréciation

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

Crédit 4911 « Clients divers »

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

Débit 4911 « Clients divers »

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

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

COMPTE 684. DOTATIONS AUX PROVISIONS RÉGLEMENTÉES

Le compte 684 « comporte des subdivisions suivantes :
6845. Amortissements dérogatoires **(y compris les *établissements publics nationaux à caractère scientifique, culturel et professionnel)***
6848. Autres provisions réglementées

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

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

Les modalités de comptabilisation des provisions réglementées sont décrites sur les commentaires des comptes 14x dans le fascicule 12 dédié aux passifs non financiers.

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

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

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

COMPTE 6865. DOTATIONS AUX PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES FINANCIERS

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

COMPTE 6866. DOTATIONS AUX DÉPRÉCIATIONS DES ÉLÉMENTS FINANCIERS

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

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

COMPTE 69. IMPÔTS SUR LES BÉNÉFICES ET ASSIMILÉS

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

COMPTE 691. PARTICIPATION DES SALARIES AUX RÉSULTATS

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

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

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

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

COMPTE 695. IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES

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

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

Technique comptable

Exercice N :

Au cours de l'exercice N, quatre acomptes seront versés en date des 15/03 ; 15/06 ; 15/09 ; 15/12.

Débit 4442 « État - Impôt sur les bénéfices acomptes » = > 10x4 = 40

Crédit 5xx Compte de disponibilités » = > 10x4 = 40.

Une fois le montant de l'IS connu avant la fin de la période d'inventaire au 31/01/N,

le montant de l'IS est comptabilisé en date comptable du 31/12/N à l'aide d'une (CAPAC).

Débit 695 « Impôt sur les bénéfices » = 60

Crédit 4486 « Autres charges à payer » = 60.

Exercice N +1 :

Au 01/01/N+1 extourne de la charge à payer à comptabiliser (CAPAC)

Débit 4486 « Autres charges à payer » = 60

Crédit 695 « Impôt sur les bénéfices » = 60.

Liquidation de l'IS en date du 15/05/N+1

Débit 695 « Impôt sur les bénéfices » = 60

Crédit 4442 « État - Impôt sur les bénéfices - Acomptes » = > 4x10 = 40

Crédit 4444 « État - Impôt sur les bénéfices » = 20

Débit 4444 « État - Impôt sur les bénéfices » = 20

Crédit 5xx « Compte de disponibilités » = 20.

COMPTE 699. PRODUITS – REPORT EN ARRIÈRE DES DÉFICITS

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

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

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

Technique comptable

Constatation de la créance

Débit 4441 « État -Créance de carry-back »

Crédit 699 « Produits report en arrière des déficits »

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

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

Crédit 4441 « État -Créance de carry back ».

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

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

Débit 5 compte de disponibilités.

Crédit 4441 « État - Créance de carry back ».

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

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

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

Le système d'information peut permettre de constater en comptabilité les produits dès l'acquisition du droit par l'organisme.

Sur la base de cette constatation qui est opérée une fois la vente ou la prestation de service réalisée, l'ordonnateur assure la certification de l'acquisition du droit (CAD), qui se traduit par l'écriture correspondante en comptabilité générale, comptabilisant ainsi un produit à recevoir.

La CAD permet ainsi, à l'aide d'une restitution ciblée du système d'information, de connaître à n'importe quel moment de l'exercice le montant des produits à recevoir devant faire l'objet d'une émission de titre de recettes.

Schémas comptables :

Lors de la réalisation de la prestation de service ou de la vente, certification de l'acquisition du droit :

Débit 418x « Clients – Produits non encore facturés » pour le montant TTC

Crédit 44587 « TVA sur facturation à établir » pour le montant de la TVA

Crédit d'un compte de classe 7x « Produits » pour le montant HT

À la prise en charge du titre de recettes, comptabilisation de la créance correspondante :

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

Débit 44587 « TVA sur facturation à établir » pour le montant de la TVA

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

Crédit 418x « Clients – Produits non encore facturés » pour le montant TTC

Cette méthode de valorisation du droit acquis par l'organisme se décline avec tous les comptes de rattachement des produits (comptes 4x8) du plan de comptes commun.

Lors de la comptabilisation des opérations d'inventaire, les produits (imputables aux comptes de racine 70, 74, 75, et 76) concernant l'exercice et pour lesquels un titre n'a pas encore été établi par l'organisme sont portés au crédit du compte de classe 7 concerné par le débit des comptes de rattachement, soit le compte 418x « Clients – Produits non encore facturés », ou 4287x « Personnel - Produits à recevoir », ou 4387 « Sécurité sociale et autres organismes sociaux - Produits à recevoir », ou 4487x « État et autres entités publiques – Produits à recevoir », ou 4687 « Divers – Produits à recevoir ».

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

À l'encaissement, pour le montant TTC :

Débit classe 5,

Crédit subdivision intéressée du compte 41x « Clients, adhérents, usagers et comptes rattachés »

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

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

Il comprend par ailleurs une annexe qui présente le traitement comptable et fiscal applicable aux contrats de mécénat, parrainage et d'échanges de biens et services établis entre un établissement public national et une entreprise.

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

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

Les produits finis inscrits au 701x sont les produits ayant atteint un stade d'achèvement définitif dans le cycle de production. Les produits intermédiaires inscrits au 702x sont ceux ayant atteint un stade d'achèvement, mais destinés à entrer dans une nouvelle phase du circuit de production. Enfin, les produits résiduels inscrits au compte 703 sont constitués par les déchets et rebus de fabrication.

Concernant les opérations foncières (réserves foncières, opérations d'aménagement et opérations de portage foncier), il convient de se référer respectivement à la section 4 du fascicule 8 sur les stocks, au fascicule 23 ainsi qu'au fascicule 24.

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

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

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

Technique comptable

1. Lors de la vente

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

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

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

2. À l'encaissement

Débit classe 5, pour le montant TTC

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

COMPTE 704. TRAVAUX ET COMPTE 705. ÉTUDES

Les comptes 704 et 705 enregistrent les produits liés aux facturations faites aux tiers pour des travaux et études réalisés directement ou non par l'entité. Les opérations ainsi comptabilisées présentent un caractère annuel ou pluriannuel, dans le deuxième cas leur exécution est échelonnée sur plusieurs exercices. Lorsqu'elles sont assimilables à des contrats à long terme et qu'elles engendrent une contrepartie directe d'une valeur équivalente pour le financeur, ces opérations, dites « pluriannuelles », sont comptabilisées selon la méthode à l'avancement : les produits et le résultat sont constatés progressivement au fur et à mesure de l'exécution du contrat. Les modalités de comptabilisation des opérations pluriannuelles sont précisées dans le fascicule dédié à la norme n° 19 « Les contrats à long terme ».

COMPTE 706. PRESTATIONS DE SERVICES

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

Les produits issus de la billetterie (par exemple des tickets d'entrée pour un musée ou une place de spectacle) sont comptabilisés au compte 706. Deux cas doivent cependant être distingués concernant l'acquisition du droit :

- pour un ticket d'entrée comportant une date de visite (= billet daté) ou une place de spectacle, la date de la réalisation de la prestation, soit la date du droit d'accès au musée ou la date du spectacle, est définie : le droit de l'organisme est acquis à cette date et le produit est alors comptabilisé au compte 706 à la date mentionnée sur le ticket ou à la date du spectacle.

- pour un ticket d'entrée ne comportant pas de date de visite, le droit est acquis par l'organisme et le compte 706 est mouvementé dès la vente du ticket. En effet, son détenteur peut procéder à une visite quand il le souhaite.

Pour information, la note de service 2019-03-9918 relative à la comptabilisation du pass Culture est sur Nausicaa sur le chemin suivant : Gestion publique > Opérateurs de l'État et EPN > Textes généraux > Notes et circulaires

Enfin, comme pour les comptes 704 et 705 cités supra, des opérations pluriannuelles assimilables à des contrats à long terme peuvent être comptabilisées au 706, leur traitement comptable est exposé dans le fascicule dédié à la norme n° 19 « Les contrats à long terme ».

Les produits de la formation sont comptabilisés au compte 7062. Les droits d'inscription sont enregistrés au compte 70621 « Droits d'inscription ». Ils s'apparentent à un droit d'entrée, acquis en une fois, lors de l'inscription, pour avoir accès à la formation dispensée par l'établissement d'enseignement supérieur. Le droit n'est pas acquis au fur et à mesure du déroulé de la prestation de service rendue par l'établissement. En conséquence, les comptes de résultat de l'établissement doivent constater le produit intégral lié à l'inscription sur l'exercice au cours duquel le droit est constaté. Les autres produits de la formation, hors contrats d'apprentissage, sont enregistrés au compte 70622 « Financements hors contrats d'apprentissage ». Enfin les produits de la formation relatifs aux contrats d'apprentissage sont constatés au compte 70623 « Financements des contrats d'apprentissage » dont les subdivisions permettent de distinguer les financements de la formation à proprement parler des apprentis (706231 « Formation - contrat d'apprentissage ») des financements des frais annexes à la formation des apprentis, tels que les frais de premier équipement pédagogique (compte 706232).

Les produits perçus par l'organisme en vertu d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public sont comptabilisés au compte 7065 « Produits perçus en vertu d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public » (cf. Fascicule 18 « Modalités de comptabilisation des contrats concourant à la réalisation d'un service public (norme 18) »). Lorsque l'organisme perçoit une rémunération significative lors de la signature du contrat, qui correspond au droit d'entrée, cette rémunération est répartie de manière linéaire sur la durée du contrat. En revanche, si une partie de ces revenus dépend de critères de performance définis au contrat, cette part est enregistrée dans les résultats de la période au titre de laquelle la performance a été réalisée dès que l'organisme en a connaissance.

Les produits des activités de la recherche sont comptabilisés au compte 7066 « Produits de la recherche ». Ce compte inclut les prestations de service liés à la recherche. On y intègre également les produits issus des colloques et séminaires mais également des ouvrages et revues scientifiques (vente de publications).

COMPTE 707. VENTES DE MARCHANDISES

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

COMPTE 708. PRODUITS DES ACTIVITÉS ANNEXES

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

Le compte 7082 « Commissions et courtages » enregistre la rémunération du service rendu par l'établissement dans le cadre de transactions commerciales effectuées pour le compte d'un tiers, soit au nom de celui-ci (en tant que mandataire), soit au nom de l'organisme, commissionnaire du tiers.

La subdivision 7083 « Locations diverses » enregistre le produit des locations de toute nature à l'exception des revenus des immeubles non affectés aux activités de l'organisme qui sont comptabilisés au compte 752.

La subdivision 7084 « Mise à disposition de personnel facturée » permet de constater la refacturation de frais de personnel mis à disposition d'une autre entité par l'organisme. Les frais supportés par l'organisme avant de les refacturer doivent être inscrits dans les comptes de charges de personnel appropriés (classe 6) suivant leur nature. Ces charges sont ensuite compensées au niveau du résultat par la refacturation émise par l'organisme.

La subdivision 7085 « Ports et frais accessoires facturés aux clients » permet la comptabilisation des ports facturés à l'occasion de ventes « départ » lorsque la facturation effectuée par l'organisme ne correspond pas au montant exact des débours qu'il a engagés. Dans le cas contraire, les frais de transport facturés pour le montant exact des débours sont inscrits au crédit du compte 6242 « Transports sur ventes », qui a été préalablement débité.

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

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

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

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

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

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

Technique comptable

1. Lors de la vente

Débit subdivision intéressée du compte 41x « Clients, adhérents, usagers et comptes rattachés », pour le montant TTC
Crédit 44571 « TVA collectée », pour le montant de la TVA

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

2. À la comptabilisation des RRR

Débit 709 « Rabais, remises et ristournes accordés par l'établissement », pour le montant de la réduction accordée

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

Crédit 419x « Clients et étudiants créditeurs », pour le montant TTC

L'avoir ainsi comptabilisé viendra en déduction d'une facture client ultérieure.

COMPTE 71. PRODUCTION STOCKÉE

Les stocks relatifs aux animaux, aux végétaux, aux biens et services fabriqués ou en cours de fabrication ne sont pas portés directement au compte de résultat. La différence entre le stock de clôture et le stock d'ouverture constitue la production stockée (ou le déstockage si le solde du compte 71 est débiteur). Cette variation de la production est comprise au compte de résultat dans les produits de l'exercice. En d'autres termes, les soldes des subdivisions du compte 71 représentent la différence existant entre la valeur de la production stockée à la clôture de l'exercice et la valeur de la production stockée à la clôture de l'exercice précédent, compte non tenu des dépréciations. Ces comptes de variation de stocks sont débités, pour les éléments qui les concernent, de la valeur de la production stockée initiale et crédités de la valeur de la production stockée finale. En conséquence, le solde du compte 71 « Production stockée » représente la variation globale de la valeur de la production stockée entre le début et la fin de l'exercice ; il peut être créditeur ou débiteur.

Le compte 71 est mouvementé en contrepartie des comptes de stocks suivants :
30. Animaux et végétaux
33. En-cours de production de biens
34. En-cours de production de services
35. Stocks de produits

Pour la comptabilisation de ces stocks, deux méthodes coexistent : l'inventaire permanent et l'inventaire intermittent (celui-ci étant à privilégier).

- Lorsque l'inventaire permanent est suivi dans les comptes de comptabilité générale, les comptes 30 à 35 fonctionnent au cours de l'exercice comme des comptes de magasin : ils sont débités des entrées en stock par le crédit respectif des comptes 7130 à 7135 et crédités des sorties par les débits de ces mêmes comptes.

- Si l'inventaire intermittent est la méthode retenue par l'organisme, seules deux écritures sont comptabilisées à la clôture de l'exercice : l'annulation du stock initial par le débit d'une subdivision du compte 71

« Production stockée » et la constatation du stock final (déterminé grâce au recensement physique des existants) par le crédit de cette même subdivision.

Technique comptable (cas de l'inventaire intermittent)

À la clôture de l'exercice, le stock de produits finis s'élève à 10 articles. Le stock initial de ces mêmes produits constatés à l'ouverture de l'exercice était de 20 articles. Les articles sont évalués à leur coût de production, soit 1 000 € l'unité (hypothèse d'un coût de production inchangé entre N et N-1).

1. Annulation du stock initial

Débit 71355 « Variation des stocks de produits finis » pour 20 000 €

Crédit 355 « Stocks de produits finis » pour 20 000 €

2. Constatation du stock final

Débit 355 « Stocks de produits finis » pour 10 000 €

Crédit 71355 « Variation des stocks de produits finis » pour 10 000 €

Les schémas d'écritures relatifs aux comptes de stocks sont repris dans le fascicule dédié à la norme n° 8 « Les stocks ».

COMPTE 72. PRODUCTION IMMOBILISÉE

Ce compte enregistre le coût des travaux faits par l'organisme pour lui-même. Il est crédité soit :

- par le débit du compte 23 « Immobilisations en cours », du coût réel de production des immobilisations créées par les moyens propres de l'organisme au fur et à mesure de la progression des travaux,
- directement par le débit des comptes d'immobilisations intéressés, si l'inscription au compte 23 ne s'avère pas nécessaire.

Technique comptable

Au fur et à mesure de la progression des travaux

Débit subdivision intéressée du compte 23 « Immobilisations en cours », du coût de production des immobilisations créées par les moyens propres de l'organisme

Crédit 72 « Production immobilisée »

Ou, directement aux comptes d'immobilisations concernés

Débit subdivision intéressée des comptes 20, 21 ou 25

Crédit 72 « Production immobilisée »

Pour les organismes imposables à la TVA, le transfert du compte 23 en compte 20, 21 ou 25 lors de l'achèvement de l'immobilisation peut présenter des incidences fiscales. En effet, les travaux faits par l'organisme pour lui-même peuvent donner lieu à liquidation de TVA. Il s'agit du régime fiscal de la livraison à soi-même (LASM) ; en effet lors d'une opération de LASM, l'organisme est à la fois considéré comme fournisseur et acquéreur du bien ou du service. (cf. les fascicules relatifs aux normes n° 5 « Les immobilisations incorporelles » et n° 6 « Les immobilisations corporelles »).

COMPTE 74. SUBVENTIONS

Les subventions sont les financements reçus par les organismes publics en vue de contribuer à la réalisation de leur activité courante et de faire face à leurs charges de fonctionnement.

Entrent notamment dans cette catégorie :

- les subventions, annuelles ou pluriannuelles, en provenance de l'État dont les subventions pour charges de service public (SCSP) allouées par l'État aux opérateurs. La SCSP constitue une subvention présentant un caractère annuel et destinée à financer les charges de fonctionnement d'entités – qualifiées d'opérateurs de l'État – chargées de l'exécution de politiques publiques relevant de leur compétence directe, qui leur ont été confiées et dont elles assurent le pilotage ; elle peut être versée soit par le Ministère de Tutelle, soit par un autre Ministère. Selon les ministères financeurs, elle est suivie aux comptes 74111 ou 74121.

Les revenus de la dotation non consomptible pour le financement des charges est inscrite au compte 741311 « ANR IA et revenus de la dotation non consomptible» (voir commentaire du compte 1674).

- les autres subventions de fonctionnement, annuelles ou pluriannuelles, en provenance des collectivités,

des organismes publics et organismes internationaux (collectivités territoriales, Union européenne, ...), destinées notamment aux organismes publics non opérateurs, les recettes issues de la taxe d'apprentissage ;

- les dons et legs affectés au financement d'opérations de fonctionnement.

Le critère de rattachement des subventions correspond à l'exercice au cours duquel les conditions d'octroi du droit sont satisfaites. Lorsque la subvention est accordée sans condition, le critère de rattachement est celui de l'acte attributif définitif. Si l'attribution de la subvention est conditionnée, le droit de l'organisme bénéficiaire est constitué lorsque les conditions d'octroi sont satisfaites.

Dans la comptabilité de l'entité bénéficiaire, les subventions de fonctionnement allouées par des organismes agissant au nom et pour le compte de l'État, par exemple dans le cadre des investissements d'avenir ou des contrats aidés sont comptabilisées aux subdivisions du compte 741.3 « Organismes publics agissant pour le compte de l'État ».

Technique comptable (cas d'une subvention accordée sans conditions)[14]

1. À la notification de l'acte attributif de la subvention

Débit 4417 « État et autres entités publiques - Subventions » ou du compte 46 « Débiteurs divers et créditeurs divers » (en fonction de la nature du financeur)

Crédit 74 « Subventions ».

2. Lors de la réception des fonds

Débit compte de disponibilités

Crédit 4417 « État et autres entités publiques - Subventions » ou du compte 46 « Débiteurs divers et créditeurs divers » (en fonction de la nature du financeur)

3. Dans le cas d'une subvention de fonctionnement pluriannuelle, la partie ne concernant pas l'exercice, mais un exercice ultérieur doit être constatée en produits constatés d'avance lors des opérations d'inventaire

Débit 74 « Subventions »

Crédit 487 « Produits constatés d'avance ».

Pour aller plus loin

Les modalités de comptabilisation des subventions reçues sont précisées dans l'annexe relative aux opérations pluriannuelles.

COMPTE 745. FONDS DE CONCOURS

Les fonds de concours sont des fonds versés par des personnes physiques ou morales pour concourir avec ceux de l'État à des dépenses d'intérêt public. Ils doivent être utilisés conformément à la volonté de la partie versante. Si ces fonds sont destinés à couvrir des dépenses de fonctionnement (charges), ils sont comptabilisés au compte 745 ; s'ils sont destinés à financer un actif (immobilisations), les modalités comptables à respecter sont exposées dans le fascicule relatif à la norme n° 20 « Les financements d'actifs ».

COMPTE 7481. PRODUITS DES VERSEMENTS LIBÉRATOIRES OUVRANT DROIT A L'EXONÉRATION DE LA TAXE D'APPRENTISSAGE

Les recettes provenant de la taxe d'apprentissage ne sont considérées comme définitivement acquises aux établissements que dans la mesure où ces derniers les ont utilisées pour financer la formation professionnelle. L'émission et la prise en charge du titre de recettes n'est possible qu'à hauteur des charges réalisées pour lesquelles le service fait a été valorisé et qui sont payées.

Technique comptable

Réception des fonds

Débit compte de disponibilités

Crédit 4674 « Taxe d'apprentissage »

Constatation des produits à hauteur des charges réalisées :

Débit 4674 « Taxe d'apprentissage »

Crédit 13418 « Autres », pour les financements externes de l'actif

ou

14 La technique comptable d'une subvention conditionnée est abordée dans l'instruction relative aux « Subventions reçues ».

Crédit 7481 « Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage » pour le montant des charges effectives relatives à la formation professionnelle.

COMPTE 7482. REMBOURSEMENT FORFAITAIRE DE TVA

Certains organismes publics ont la qualité d'exploitants agricoles. Conformément au Code Général des Impôts (CGI), les exploitants agricoles sont placés dans le champ d'application de la TVA de droit commun. Toutefois, seuls certains exploitants sont, de plein droit, soumis au régime simplifié de TVA. Les autres bénéficient du remboursement forfaitaire agricole.

Ce remboursement forfaitaire a pour objet de compenser la charge de TVA ayant grévé les achats des exploitants agricoles qui ne sont pas redevables de la TVA.

Dans ces cas, les organismes publics exploitants agricoles bénéficiant du remboursement forfaitaire de TVA comptabilisent ce dernier au compte 7482.

COMPTE 75. AUTRES PRODUITS DE GESTION

COMPTE 7511. REDEVANCE POUR CONCESSIONS, DROITS, BREVETS, LOGICIEL ET VALEURS SIMILAIRES

Ce compte retrace les produits liés à la propriété industrielle.

Les organismes qui encaissent des droits d'utilisation de logiciels suite à externalisation en tant que service ou software (logiciels SAAS) les comptabilisent sur le compte 7511.

Ils conservent le contrôle sur ces actifs, car ils l'hébergent dans leur propre système. En effet, ils assument les frais liés à leur entretien et bénéficient des avantages liés à leur exploitation.

De plus, ce compte permet d'enregistrer les redevances de maintien en vigueur des brevets et certificats de propriété industrielle.

COMPTE 7516. DROITS D'AUTEUR ET DE REPRODUCTION

Ces droits sont encaissés par tout propriétaire d'œuvres littéraires ou artistiques qui est en mesure d'autoriser la représentation ou reproduction de celles-ci.

Ainsi, l'auteur est propriétaire exclusif de ces droits qui sont encaissés entre autres lors de contrats d'éditions (ouvrages) ou de représentation (spectacles).

COMPTE 752. REVENUS DES IMMEUBLES NON AFFECTES AUX ACTIVITÉS DE L'ÉTABLISSEMENT

Le compte 752 enregistre les revenus des immeubles non affectés aux activités de l'organisme ; ces revenus doivent être distingués des produits des locations de toute nature qui sont, quant à eux, comptabilisés au compte 7083 « Locations diverses ».

COMPTE 754. RESSOURCES LIÉES À LA GÉNÉROSITÉ DU PUBLIC

Ce compte enregistre notamment les dons et legs sans affectation spéciale, c'est-à-dire non « dédiés » à un projet particulier mais laissés à la disposition de l'organisme pour réaliser sa mission d'intérêt général.

Les legs et donations doivent être acceptés par l'organe statutairement compétent (en général le conseil d'administration).

cf. annexe du présent fascicule relative au traitement comptable et fiscal applicable aux contrats de mécénat, de parrainage, d'appel à la générosité du public et d'échanges de biens et services établis entre un établissement public national, une entreprise ou des personnes physiques.

COMPTE 755. CONTRIBUTIONS FINANCIÈRES

COMPTE 7553. QUOTE-PART DE RÉSULTATS SUR OPÉRATIONS FAITES EN COMMUN (GIE - GIP)

Ce compte permet d'enregistrer la répartition du résultat entre les coparticipants des opérations faites en commun dans le cadre d'une société en participation ou d'autres communautés d'intérêt (ex : groupements).

Il enregistre à son crédit :

- soit la quote-part de résultat sur opérations faites en commun qui représente pour l'entité non gérante sa participation aux bénéfices ;

- soit la quote-part de résultat sur opérations faites en commun qui représente pour l'entité gérante le montant des pertes mises à la charge des associés non gérants.

Dans les deux cas, le compte de contrepartie débité est le compte 458 « Opérations faites en commun ou en groupement (GIE- GIP) ».

Technique comptable

Débit 458 « Opérations faites en commun ou en groupement (GIE - GIP) »

Crédit 7553 « Quote-part de résultats sur opérations faites en commun (GIE - GIP) »

COMPTE 757. PRODUITS SPÉCIFIQUES

Ce compte enregistre les produits spécifiques à l'activité de l'organisme qui ne peuvent être imputés à un autre compte de produit par nature et qu'il convient de suivre de manière précise pour en permettre un meilleur contrôle. Il peut s'agir par exemple de taxes affectées, de redevances…

Concernant les produits issus des taxes affectées à l'organisme, ils sont comptabilisés au compte 7571 « Taxes affectées ». La loi de finances affecte certaines ressources fiscales au bénéfice des organismes afin de financer des politiques publiques déterminées. La loi de finances initiale pour 2012 a posé le principe du plafonnement des taxes affectées : des plafonds de ressources ont ainsi été fixés et, en cas de dépassement de ces plafonds, il est procédé à un reversement de l'excédent du produit de la taxe au budget général de l'État. Ce reversement intervient dès la constatation du dépassement du plafond et est effectué au plus tard le 31 décembre de l'année du recouvrement. Le droit acquis à l'organisme et enregistré en compte de classe 7 ne peut donc excéder le montant du plafonnement, au-delà le produit ne lui est en effet pas acquis.Il est comptabilisé en compte de tiers : compte 443X.

Dans le cadre des dispositifs d'intervention pour compte propre, les fonds reçus du tiers financeur sont comptabilisés chez l'organisme redistributeur en compte 7573 « Produits d'intervention pour compte propre » subdivisé selon les catégories de bénéficiaires finaux : ménages, entreprises, collectivités territoriales et autres entités. Le compte 74 « subventions » est utilisé lorsque la catégorie du bénéficiaire final n'est pas identifiée par le financeur ou si l'organisme a été créé afin de suivre ce dispositif d'intervention.

Pour aller plus loin

Les modalités de comptabilisation des dispositifs d'intervention sont précisées dans l'annexe dédiée.

COMPTE 7577. PRODUITS DES CESSIONS D'ÉLÉMENTS D'ACTIF (HORS IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES ET HORS FONDATIONS)

La cession d'un élément d'actif (hors immobilisations financières) entraîne la constatation de deux écritures comptables :

- l'enregistrement du prix de cession des éléments d'actif cédés, au compte 7577 « Produits des cessions d'éléments d'actif (hors immobilisations financières et hors fondations) » ;
- la sortie du bien de l'actif, ce point étant traité dans les fascicules relatifs aux normes n° 5 « Les immobilisations incorporelles », n° 6 « Les immobilisations corporelles » et n° 7 « Les immobilisations financières ».

Technique comptable

1. Comptabilisation du prix de cession

Débit 462 « Créances sur cessions d'immobilisations », pour le prix de cession

Crédit 7577 « Produits des cessions d'éléments d'actif (hors immobilisations financières et hors fondations) », pour le prix de cession

2. Encaissement

Débit compte de disponibilités, pour le prix de cession

Crédit 462 « Créances sur cessions d'immobilisations », pour le prix de cession

Ce traitement comptable n'est toutefois pas applicable aux cessions :

- de valeurs mobilières de placement (cf. ci-après le commentaire du compte 7671 « Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement » , ainsi que le fascicule relatif à la norme n° 10 « Les composantes de la trésorerie ») ;
- d'immobilisations financières (cf. fascicule relatif à la norme n° 7 « Les immobilisations financières »).

La cession d'immobilisations financières (titres de participation ou titres immobilisés de l'activité de portefeuille « TIAP ») est comptabilisée au moyen des comptes 6672 « Valeur comptable des éléments d'actif financier cédés » et 7672 « Produits nets de cessions d'éléments d'actif financier » (cf. commentaires de ces comptes dans le fascicule relatif à la norme n° 2 « Les charges » et ci-après le commentaire du compte 7672).

Spécificité des chambres d'agriculture

Chaque chambre d'agriculture arrête chaque année, conformément au code général des impôts, le produit de la taxe pour frais de chambre à recouvrer à son profit. Ce produit est recouvré par la DGFiP puis reversé aux chambres qui le comptabilisent en compte 757 (Le compte de contrepartie est le compte 4432 « Attribution du produit de l'imposition pour frais de chambre d'agriculture »).

Spécificité des établissements publics fonciers

Ces établissements comptabilisent au compte 7574 « Produits issus du fonds de minoration foncière » les versements notamment abondés par le produit des pénalités prévues par la loi SRU. Ces fonds sont destinés à financer la mise en œuvre des politiques locales de l'habitat et principalement la production de logements sociaux. Le compte 75711 « Taxe spéciale d'équipement » leur est également réservé afin de leur permettre de constater le montant de la taxe spéciale d'équipement voté par le conseil d'administration pour l'exercice, augmenté le cas échéant des rôles supplémentaires.

Les opérations de portage foncier sont décrites dans le fascicule 24 dédié.

COMPTE 7583. PRODUITS DE GESTION PROVENANT DE L'ANNULATION DES DEMANDES DE PAIEMENT DES EXERCICES ANTÉRIEURS

Le compte 7583 « Produits de gestion provenant de l'annulation de demandes de paiement des exercices antérieurs » enregistre les opérations d'annulation des demandes de paiement lorsque cette annulation :

• intervient après la clôture de l'exercice concerné,

• et n'est pas due à une erreur se définissant comme une omission ou une inexactitude des états financiers de l'organisme portant sur un ou plusieurs exercices antérieurs et qui résultent de la non-utilisation ou de l'utilisation erronée d'informations fiables. Parmi ces erreurs, figurent les effets d'erreurs de calcul, les erreurs dans l'application des méthodes comptables, les négligences et les mauvaises interprétations des faits (sur ces points, cf. fascicule relatif à la norme n° 14 « Changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs dans les comptes des organismes »).

Le compte 7583 s'utilise donc par exemple dans le cas où l'organisme obtient, après la date d'arrêté des comptes, des informations remettant en cause le bien fondé de la dette. Ne pouvant matériellement anticiper l'annulation de la dette, la régularisation intervient sur l'exercice au cours duquel les nouvelles informations sont obtenues.

Technique comptable

1. Cas d'une demande de paiement qui n'a pas été payée

Exercice N (pour mémoire)

Débit subdivision intéressée de la classe 6

Crédit 40 « Fournisseurs »

Exercice N+1 : régularisation au vu d'une demande de comptabilisation émise par l'ordonnateur

Débit 40 « Fournisseurs »

Crédit 7583 « Produits de gestion provenant de l'annulation de demandes de paiement des exercices antérieurs »

2. Cas d'une demande de paiement qui a été payée

Exercice N (pour mémoire)

Débit subdivision intéressée de la classe 6

Crédit 40 « Fournisseurs »

Puis

Débit 40 « Fournisseurs »

Crédit classe 5

Exercice N+1 : régularisation au vu d'un titre de recette émis par l'ordonnateur

Débit 463 « Autres comptes débiteurs – Titres de recettes ou demandes de reversement à recouvrer »

Crédit 7583 « Produits de gestion provenant de l'annulation de demandes de paiement des exercices

antérieurs »

Spécificité des établissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC) et établissements redevables de l'IS

Ces établissements utilisent le compte 7583 quel que soit le motif de l'annulation des demandes de paiement des exercices antérieurs, à savoir que cette annulation résulte de la mise en cause du bien fondé de la dette, mais également d'erreur de toute autre nature (erreur de calcul, erreur dans l'application des méthodes comptables, ...).

En effet, toutes les opérations doivent être enregistrées au compte de résultat afin de ne pas fausser le résultat comptable, base du résultat fiscal.

COMPTE 7584. CONTENTIEUX

Ce compte enregistre notamment :

– les dédits et pénalités perçus sur achats et ventes (ce sont les indemnités conventionnelles perçues par l'organisme en tant qu'acheteur ou vendeur en cas de non-exécution d'un contrat),

– les dégrèvements d'impôts (autres qu'impôts sur les bénéfices),

– les intérêts issus d'arrêtés de débets,

– les condamnations pécuniaires prononcées par le juge des comptes,

– les recouvrements sur créances admises en non-valeur.

Les pénalités sont des sommes dues au profit de l'organisme lorsqu'une obligation contractuelle n'est pas respectée. En cas de retenue d'une pénalité provisoire, plusieurs cas de figure peuvent se présenter ; soit la pénalité est exonérée en totalité, soit elle est confirmée, soit elle est exonérée partiellement.

Les pénalités sanctionnent souvent des retards dans l'exécution des prestations. Quand le délai contractuel est dépassé, le titulaire encourt une pénalité provisoire prélevée par précompte sur les sommes dues au titulaire.

Si le titulaire obtient une exonération partielle ou totale de la part de l'organisme, le fournisseur est payé pour le montant des pénalités exonérées.

En cas de confirmation du montant des pénalités, elles sont précomptées sur les sommes dues au titulaire et comptabilisées en produits dans les comptes de l'organisme.

Technique comptable

À la certification du service fait

Débit 601 « Achats stockés-Matières premières et fournitures » : 100 €

Débit 44586 « TVA sur facture non parvenue » (si TVA déductible) : 20 €

Crédit 408 « Fournisseurs – Factures non parvenues » : 120 €

À l'émission de la demande paiement :

- Comptabilisation d'une DP portant une pénalité provisoire.

Débit 408 « Fournisseurs – Factures non parvenues » : 120 €

Crédit 401 « Fournisseurs » : 115 €

Crédit 401 « Fournisseurs » : 5 € (pénalité provisoire)

- Mise en paiement avec retenue de la pénalité provisoire.

Débit 44566 « TVA déductible sur autres biens et services » : 20 €

Crédit 44586 « TVA sur facture non parvenue » Lors de la mise en paiement : 20 €

Débit 401 « Fournisseurs » : 115 €

Crédit compte de disponibilités : 115 €

a) Mise en paiement de l'exonération de pénalité.

Débit 401 « Fournisseurs » 5 €

Crédit compte de disponibilités 5 €

ou

b) Comptabilisation de la confirmation de pénalité.

Débit 401 « Fournisseurs » 5 €

Crédit 7584 « Contentieux » 5 €

COMPTE 7586. GAIN DE CHANGE SUR OPÉRATIONS DE FONCTIONNEMENT

Les gains de change concernant des opérations autres que celles liées au financement et à la trésorerie, tels les gains de change réalisés lors des transactions commerciales que connaît l'organisme avec l'étranger, entrent dans la catégorie des produits de fonctionnement.

En effet, quand l'organisme vend ou achète des biens ou des prestations de services venant de l'étranger (devise différente de l'euro), il est soumis à un risque de variation du cours de la monnaie appelé « taux de change ». Cet écart de change peut être à avantageux pour l'organisme qui constate un produit de fonctionnement additionnel (un gain de change) qui est crédité lors du paiement ou de l'encaissement par exemple :

- en cas d'achat à l'étranger, lorsque la sortie de trésorerie est moins importante que prévu lors du paiement de la facture en devise étrangère.
- en cas de vente à l'étranger, lorsque le montant des fonds encaissés par l'organisme est supérieur par rapport au montant de la créance comptabilisé.

Technique comptable

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

Crédit 7586 « Gains de change –sur opérations de fonctionnement », pour le montant du gain constaté

Crédit compte de disponibilités, pour le montant du règlement

Débit compte de fournisseurs intéressé, pour le montant de la dette comptabilisée lors de la certification du service fait.

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

Débit compte de disponibilités, pour le montant du règlement

Crédit 7586 « Gains de change – sur opération de fonctionnement », pour le montant du gain constaté

Crédit compte de clients intéressé, pour le montant de la créance constatée.

Technique comptable

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

Cas d'une facture de marchandises émanant d'un fournisseur américain, montant 1 000 $ (cours du $ = 0,7922 €) Contre-valeur en € de la facture lors de l'enregistrement comptable : 1.000 $ * 0,7922 = 792,20 €

1. À la certification du service fait

Débit 607 « Achats de marchandises » pour 792,20 €

Crédit 40 « Fournisseurs » pour 792,20 €

2. Lors du paiement de la facture, effectué en dollar, le cours du dollar n'est plus que de 0,75 €. L'organisme payera 1 000 $ représentant 750 €.

Le gain de change s'élève donc à : 792,20 – 750 = 42,20 €

Débit 40 « Fournisseurs » pour 792,20 €

Crédit 7586 « Gains de change sur opérations de fonctionnement » pour 42,20 €

Crédit classe 5 pour 750 €

COMPTE 7588. AUTRES PRODUITS DIVERS

Ce compte enregistre notamment :

– les dettes atteintes par la prescription quadriennale,
– les bonis provenant de clauses d'indexation,
– les lots,
– les bonis provenant du rachat par l'organisme d'actions et d'obligations émises par lui-même,
– les contributions ou financements reçus par l'organisme dans le cadre du dispositif des certificats d'économie

d'énergie (CEE). Les organismes peuvent en effet bénéficier indirectement du dispositif des CEE en s'appuyant sur deux mécanismes distincts, issus d'opérations d'économie d'énergie effectuées sur leur propre patrimoine, pour obtenir, soit des contributions versées par des obligés éligibles ou leur délégataire, soit une valorisation des CEE dans le cadre de marché de travaux de rénovation énergétique. Cette valorisation qui prend la forme d'une prime « énergie » (ou prime « CEE ») liquidée par le titulaire du marché et minorant le prix à payer par l'organisme est assimilable à un financement de travaux à comptabiliser en charges (entretien, réparations ...) ou de travaux à comptabiliser en immobilisation (dans ce cas, le financement est enregistré au compte 13418).

COMPTE 76. PRODUITS FINANCIERS

Sont notamment inscrits en produits financiers : les produits financiers issus des participations, des créances rattachées à des participations, et des autres immobilisations financières, les revenus des valeurs mobilières de placement, les gains de change consécutifs aux opérations faites en devises, les produits nets constatés à l'occasion de la cession des valeurs mobilières de placement (VMP) ainsi que les produits générés par la trésorerie, les instruments financiers et les garanties accordées par l'organisme.

Les notions de « participations et créances rattachées » ainsi que les « autres immobilisations financières » sont explicitées dans le fascicule relatif à la norme n° 7 « Les immobilisations financières ».

Le critère de rattachement des produits financiers à l'exercice est l'acquisition par l'organisme, prorata temporis, de ces rémunérations financières.

À la date d'échéance du coupon, le compte 76x est crédité du montant du coupon encaissé par le débit d'un compte de disponibilités.

À la clôture de l'exercice, le rattachement des intérêts courus non échus (ICNE) à recevoir donne lieu à une écriture de type :

- débit du compte 2678 « Intérêts courus sur créances rattachées à des participations » ou 2688 « Intérêts courus sur créances rattachées à des sociétés en participation » ou 2768 « Intérêts courus sur autres créances immobilisées » ou 5088 « Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées » ou 5187 « Intérêts courus à percevoir sur comptes banques, établissements financiers et assimilés » ;
- par le crédit de la subdivision intéressée du compte 76x pour le montant des intérêts courus non échus à recevoir par l'organisme au titre de l'exercice clos.

Technique comptable (cas d'intérêts générés par des valeurs mobilières de placement)

1. À la clôture N, constatation des ICNE pour la part des intérêts calculés entre la date d'acquisition des VMP et le 31/12/N

Débit 5088 « Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées »

Crédit 764 « Revenus des valeurs mobilières de placement »

2. Au 1er/01/N+1, à la réouverture des comptes, contre-passation de l'écriture relative aux ICNE

Débit 764 « Revenus des valeurs mobilières de placement »

Crédit 5088 « Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées »

3. À la date anniversaire de l'acquisition des VMP, encaissement des coupons échus

Débit compte de disponibilités

Crédit 764 « Revenus des valeurs mobilières de placement »

COMPTE 761. PRODUITS DE PARTICIPATIONS

Ce compte enregistre les intérêts générés par les participations et les créances rattachées à des participations. Les participations sont les droits, matérialisés ou non par des titres, que l'organisme détient sur d'autres entités et qui créent un lien durable avec celles-ci. Les créances rattachées à des participations représentent des prêts octroyés à des entités dans lesquelles l'organisme détient une participation.

Constituent également des créances rattachées à des participations les avances consolidables. Les participations et créances rattachées sont comptabilisées dans les subdivisions du compte 26x « Participations et créances rattachées à des participations » (cf. fascicule dédié à la norme n° 7 « Les immobilisations financières »).

COMPTE 762. PRODUITS DES AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES

Ce compte enregistre les intérêts générés par les autres immobilisations financières que sont les autres titres immobilisés, les prêts et les dépôts et cautionnements versés.

Les autres immobilisations financières sont comptabilisées dans les subdivisions du compte 27x « Autres immobilisations financières » (cf. fascicule dédié à la norme n° 7 « Les immobilisations financières »).

COMPTE 763. REVENUS DES AUTRES CRÉANCES

Spécificité des Établissements publics d'aménagement des villes nouvelles (EPAVN), des Établissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC) et des Établissements publics fonciers (EPF)

COMPTE 7631. REVENUS DES CRÉANCES COMMERCIALES

Ces catégories d'établissements disposent du compte 7631 « Revenus des créances commerciales ». Un établissement peut accorder à son client un délai de paiement supérieur à celui prévu dans ses conditions générales de vente. Il accorde donc une sorte de « crédit » à son client. Ainsi, le surplus de prix représentant la rémunération de ce service doit être comptabilisé en compte 7631 « Revenus des créances commerciales ».

Les pénalités pour paiement tardif et l'indemnité forfaitaire pour frais de recouvrement perçues par l'établissement doivent également être comptabilisées dans ce compte.

COMPTE 7638. REVENUS SUR CRÉANCES DIVERSES

Les revenus des autres créances non affectables doivent être enregistrés au crédit du compte 7638 « Revenus sur créances diverses ».

COMPTE 764. REVENUS DES VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT

Les valeurs mobilières de placement (couramment appelées VMP) sont des titres que l'organisme peut acquérir en vue de réaliser un gain à brève échéance ; ils sont comptabilisés aux comptes de racine 50x « Valeurs mobilières de placement ». Les intérêts générés par ces placements à court terme sont comptabilisés en compte 764 « Revenus de valeurs mobilières de placement ».

La notion de « valeurs mobilières de placement » est exposée dans le fascicule dédié à la norme n° 10 « Les composantes de la trésorerie ».

La technique comptable afférente est exposée dans le paragraphe de présentation des comptes de racine 76x.

COMPTE 765. ESCOMPTES OBTENUS

Les escomptes de règlement constituent des réductions à caractère financier. Ils représentent pour l'entité qui les accorde des charges financières (comptabilisées au compte 665 « Escomptes accordés » – cf. fascicule relatif à la norme n° 2 « Les charges ») et, pour l'entité qui en bénéficie, des produits financiers comptabilisés au compte 765. Les escomptes obtenus par l'organisme consistent en une réduction de prix accordée lorsque le règlement intervient à une date antérieure à la date prévue initialement par les parties au contrat.

L'escompte est toujours comptabilisé, qu'il soit ou non inscrit sur la facture. Le compte 765 est crédité du montant des escomptes obtenus par l'organisme de ses fournisseurs en contrepartie du débit du compte 409x « Fournisseurs - Avances, avoirs, remises » ou d'un compte de disponibilités.Il s'applique aux montants TTC et est pris en compte lors du paiement de la facture. Quand l'organisme est assujetti à la TVA, il convient de régulariser concomitamment les comptes de TVA.

L'exemple ci-dessous traitera des escomptes accordés par le fournisseur et obtenus par l'organisme.

Technique comptable

À la certification du service fait

Débit 601 « Achats stockés-Matières premières et fournitures » : 100 €
Débit 44586 « TVA sur facture non parvenue » (si TVA déductible) : 20 €
Crédit 408 « Fournisseurs – Factures non parvenues » : 120 €
et
Débit 408 « Fournisseurs – Factures non parvenues » : 12 €
Crédit 44571 « TVA collectée » : 2 €
Crédit 765 « Escomptes obtenus » : 10 €

À l'émission de la demande paiement :

- Comptabilisation de la DP

Débit 408 « Fournisseurs – Factures non parvenues » : 108 €

Crédit 401 « Fournisseurs » : 108 €

- Mise en paiement

Débit 44566 « TVA déductible sur autres biens et services » : 20 €

Crédit 44586 « TVA sur facture non parvenue » Lors de la mise en paiement : 20 €

Débit 401 « Fournisseurs » : 108 €

Crédit compte de disponibilités : 108 €

COMPTE 766. GAINS DE CHANGE – SUR OPÉRATIONS FINANCIÈRES

Conformément à la norme n° 4, seuls les gains de change résultant des opérations financières de l'organisme sont imputés au compte 766. Il s'agit des gains de change concernant des opérations liées au financement et à la trésorerie.

Lorsque le gain de change est lié à une opération financière de l'organisme, le compte 766 est crédité :

- en cours d'exercice, des gains de change réalisés par l'organisme ;
- à la fin de l'exercice, des écarts de conversion positifs constatés sur les disponibilités en devises, car ils sont considérés comme des gains de change réalisés.

L'organisme a reçu un legs d'un portefeuille de titres en dollars avec obligation de les garder au minimum pendant 5 ans.

Technique comptable

Enregistrement du legs de 50 000 $ selon le cours du dollar (0,88 $ = 1 €) soit 50 000 $ x 0,88 = 44 000 €.

Débit 5031 « titres cotés », pour le montant encaissé : 44 000 €

Crédit 75411 « Dons manuels » : 44 000 €

6 ans plus tard, l'organisme vend ces titres (cours lors de la vente 1 $ = 1 €) les titres valent alors 50 000 €

Débit 515 « compte au trésor » 50 000 €

Crédit 766 « gains de change sur opérations financières » : 6 000 €

Crédit 5031 « titres cotés » 44 000 €

COMPTE 767. PRODUITS SUR OPÉRATION DE CESSIONS DES ÉLÉMENTS FINANCIERS

COMPTE 7671 PRODUITS NETS SUR CESSIONS DE VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT

Les organismes peuvent détenir sous certaines conditions des valeurs mobilières de placement (couramment appelées VMP). Ce sont des titres acquis sans que les organismes souhaitent les conserver à long terme ; ils sont assimilés à des liquidités disponibles très rapidement.

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

Le compte 7671 enregistre le gain net résultant de la vente de valeurs mobilières de placement lorsque celle-ci se traduit par une plus-value. Ce compte n'est utilisé que dans le cas d'un gain de cession. Si la vente de valeurs mobilières de placement génère une perte, le compte mouvementé est le 6671 « Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement » (cf. fascicule dédié à la norme n° 2 « Les charges »).

Le compte 7671 est débité de la valeur brute des VMP cédées, cette valeur étant le prix d'acquisition des VMP indiqué dans le contrat d'acquisition ou dans le document attestant le legs ou le don du portefeuille de VMP. Ce compte est ensuite crédité du prix de cession de ces VMP.

Technique comptable

1. Sortie des VMP de l'actif, pour la valeur d'acquisition des VMP cédées

Débit 7671 « Produits nets sur opération de cessions de valeurs mobilières de placement »

Crédit 50 « Valeurs mobilières de placement »,

2. Constatation de la cession des VMP, pour le prix de cession

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

Crédit 7671 « Produits nets sur opération de cessions de valeurs mobilières de placement »

3. Encaissement du prix de cession

Débit compte de disponibilités

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

Les schémas d'écritures relatifs à la cession de valeurs mobilières de placement sont repris dans le fascicule relatif à la norme n° 10 « Les composantes de la trésorerie ».

COMPTE 7672. PRODUITS NETS DES CESSIONS D'ÉLÉMENTS D'ACTIF FINANCIER

Ce compte permet de comptabiliser les opérations de cessions des immobilisations financières, titres de participations ou titres immobilisés de l'activité de portefeuille (TIAP) en cas de plus-value constatée.

Technique comptable

1) Cession de titres de participations

Sortie du bilan, pour la valeur d'acquisition

Débit 6672 « Valeur comptable des éléments d'actif financier cédés »

Crédit 261x « Titres de participation »

Constatation de la cession, pour le montant de la cession

Débit 462 « Créances sur cessions d'immobilisations »

Crédit 7672 « Produits nets des cessions d'éléments d'actif financier »

Enregistrement du prix de cession

Débit du compte de classe 5 concerné

Crédit 462 « Créances sur cessions d'immobilisations »

Reprise des éventuelles dépréciations

Débit 296 « Dépréciation des participations et créances rattachées à des participations »

Crédit 7866 « Reprise sur dépréciation des éléments financiers ».

Le cas échéant, les financements rattachés aux titres de participations sont repris (pour la part non encore reprise au résultat) et sortie du bilan (cf. commentaire du compte 261).

2) Cessions de TIAP, en cas de plus-value constatée

En cas de plus-value constatée sur les cessions de TIAP, les opérations de cession sont enregistrées au compte 7672 « Produits nets des cessions d'éléments d'actif financier cédés ».

Ce compte enregistre le gain net résultant de la vente de TIAP lorsque celle-ci se traduit par une plus-value. Le compte 7672 n'est utilisé que dans le cas d'un gain de cession. Il est débité de la valeur brute des TIAP cédés et crédité du prix de cession de ces TIAP.

Technique comptable

Sortie des TIAP de l'actif, pour la valeur d'acquisition des TIAP cédés

Débit 7672 « Produits nets des cessions d'éléments d'actif financier »

Crédit 273 « Titres immobilisés de l'activité de portefeuille »

Constatation de la cession des TIAP, pour le montant de la cession

Débit 462 « Créances sur cessions d'immobilisations financiers »

Crédit 7672 « Produits nets des cessions d'éléments d'actif financier »

Encaissement du prix de cession

Débit compte de disponibilités

462 « Créances sur cessions d'immobilisations ».

Reprise des éventuelles dépréciations

Débit 2973 « Dépréciation des titres immobilisés de l'activité de portefeuille »

Crédit 7866 « Reprise sur dépréciation des éléments financiers ».

Le cas échéant, les financements rattachés aux titres immobilisés sont repris (pour la part non encore reprise au résultat) et sortie du bilan (cf. commentaire du compte 273).

Le solde débiteur du compte 7672 traduit le montant de la plus-value de cession.

Remarque : Si la vente de TIAP génère une perte, le compte mouvementé est le 6672 « Valeur comptable des éléments d'actif financier cédés » (cf. fascicule relatif à la norme n° 2 « Les charges »).

COMPTE 7681. INTÉRÊTS DES COMPTES FINANCIERS DÉBITEURS

Ce compte enregistre les intérêts générés par les fonds déposés au Trésor par les organismes dans le cas où ceux-ci ont été expressément autorisés par arrêté conjoint des ministres chargés de l'économie et du budget à les placer :

- sur un ou plusieurs comptes à terme ouverts auprès du Trésor,
- sur un compte de placement rémunéré ouvert auprès du Trésor,
- en titres libellés en euros, détenus directement, émis ou garantis par les États membres de l'Union européenne ou les autres États parties à l'accord sur l'Espace économique européen.

COMPTE 7683. PRODUITS FINANCIERS PROVENANT DE L'ANNULATION DE DEMANDES DE PAIEMENT DES EXERCICES ANTÉRIEURS

Le compte 7683 enregistre les produits provenant de l'annulation de demandes de paiement de charges financières des exercices antérieurs.

Les commentaires et la technique comptable afférents au compte 7683 sont identiques à ceux du compte 7583 « Produits de gestion provenant de l'annulation de demandes de paiement des exercices antérieurs ».

COMPTE 78. REPRISES SUR AMORTISSEMENTS, DÉPRÉCIATIONS ET PROVISIONS

Le compte 78 est mis en parallèle avec les dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions (compte 68) pour traiter les charges calculées consécutives à un amoindrissement de valeur de l'actif, irréversible (amortissements) ou non (dépréciations), ou consécutives aux risques et charges afférents au fonctionnement (comptes 681 et 781) ou à la gestion financière (comptes 686 et 786). Les comptes 781 et 786 sont crédités du montant respectif des reprises sur amortissements, dépréciations et provisions par le débit des comptes d'amortissements, de dépréciations et de provisions concernés.

Le fonctionnement général des comptes de dépréciations et provisions implique une reprise systématique des montants au résultat dès lors que la dépréciation est définitive (l'actif a perdu de sa valeur de façon irréversible) ou que le risque - ou la charge - provisionné est survenu (corrélativement, la charge intervenue est inscrite au compte intéressé de la classe 6). Il est procédé également à une reprise des montants dépréciés et provisionnés lorsque les dépréciations et les provisions devenues en tout ou en partie sans objet sont annulées, les raisons qui les ont motivées ayant cessé d'exister.

En cas de cession d'un bien, la dépréciation antérieurement constituée est soldée à la date de cession par le crédit d'une des subdivisions du compte 78. S'agissant de la cession d'une immobilisation amortie, le montant de l'amortissement déjà pratiqué n'est toutefois pas porté au crédit d'un compte de reprise (78) mais soldé par le crédit du compte de l'immobilisation concerné afin de déterminer la valeur comptable de l'élément cédé (cf. le fonctionnement des comptes de classe 2 utilisés dans le cadre des normes n° 5 « Les immobilisations incorporelles », n° 6 « Les immobilisations corporelles » et n° 7 « Les immobilisations financières »).

Les comptes 781 et 786 sont donc utilisés :
– dans le cas d'une diminution de dépréciation ou de provision ;
– lors de la cession d'un bien ayant fait l'objet d'une dépréciation ;
– lors de la survenance du risque ou de la charge ayant donné lieu à constitution d'une provision.

COMPTE 7813. ET COMPTE 7863. QUOTE-PART REPRISE AU RÉSULTAT DES FINANCEMENTS RATTACHÉS À DES ACTIFS

Les comptes 7813 et 7863 sont utilisés dans les cas suivants :

1) Reprise du financement rattaché à un actif amortissable

Dans le cadre des financements externes de l'actif, dès lors que le financement reçu par l'organisme est rattachable à un actif amortissable, il est repris au résultat en fin d'exercice. Cette reprise est effectuée sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de l'actif financé, en fonction du taux de financement.

2) Reprise du financement en cas de dépréciation d'un actif amortissable ou non

En cas de dépréciation d'un actif, amortissable ou non, une reprise du financement en compte de résultat est

effectuée pour un montant proportionnel à la dépréciation, en fonction du taux de financement (montant égal à la dépréciation si le financement est de 100 %).

3) Reprise du financement suite à la sortie de l'actif du bilan

Lorsque l'actif financé est sorti du bilan (cession ou mise au rebut), le financement est repris au compte de résultat pour :

- son montant initial lorsqu'il s'agit d'un actif non amortissable qui n'a subi aucune dépréciation ;
- son montant net lorsqu'il s'agit d'un actif amortissable et/ou déprécié.

Dans les trois cas évoqués, la reprise du financement est comptabilisée :

- au débit du compte 1049 « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » s'il s'agit d'un financement en provenance de l'État ou du compte 1349 « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » s'il s'agit d'un financement en provenance de tiers autres que l'État ;
- par le crédit du compte 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » si la dépréciation de l'actif revêt un caractère d'exploitation ou du compte 7863 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » si la dépréciation de l'actif revêt un caractère financier.

Le fonctionnement de ces comptes est repris dans les fascicules relatifs aux normes n° 5 « Les immobilisations incorporelles », n° 6 « Les immobilisations corporelles » et n° 7 « Les immobilisations financières ».

Pour aller plus loin

Les modalités de comptabilisation des financements externes de l'actif sont précisées dans le fascicule 20.

Spécificité des Établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP), des Établissements publics d'aménagement des villes nouvelles (EPAVN), des Établissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC) et des Établissements publics fonciers (EPF)

Pour ces catégories d'établissements, le compte 78 comporte en outre les subdivisions spécifiques suivantes :
784. Reprises sur provisions réglementées
7845. Amortissements dérogatoires
7846. Provision spéciale de réévaluation (sauf EPSCP)
7847. Plus-values réinvesties (sauf EPSCP)
7848. Autres provisions réglementées

Dans le cas des amortissements dérogatoires, le compte 7845 est utilisé pour réintégrer les amortissements dérogatoires dans le résultat lorsque l'annuité d'amortissement pour dépréciation devient supérieure à l'annuité d'amortissement fiscal. La différence est alors compensée par une reprise opérée sur la provision pour amortissement dérogatoire initialement constituée.

Technique comptable

À la clôture de l'exercice N, selon le plan d'amortissement du bien, l'amortissement économique s'élève à 1 000 € et l'amortissement fiscal à 700 €. Une reprise de l'amortissement dérogatoire doit donc être pratiquée pour 300 €.

Débit 145 « Amortissements dérogatoires » pour 300 €
Crédit 7845 « Amortissements dérogatoires » pour 300 €

COMPTE 79. TRANSFERTS DE CHARGES

Ce compte est un compte de transfert de charges initialement constatées en classe 6.

Les comptes de la classe 6 ne sont pas destinés à enregistrer les montants affectés à des investissements ou à des placements qui doivent être directement portés dans les comptes de bilan concernés. Cependant, les organismes ne sont pas toujours en mesure de faire une telle distinction au moment où les écritures sont passées ; en outre, le caractère de la charge (fonctionnement ou financier) peut ne pas être immédiatement connu. Aussi sont-ils amenés parfois à comprendre dans les charges des éléments qui n'en sont pas, soit que les sommes ont été acquittées pour le compte de tiers, soit que les dépenses réalisées au cours d'un exercice sont à répartir sur plusieurs exercices. D'où le transfert de telles charges en fin d'exercice, soit à un compte de bilan, autre que les comptes d'immobilisations (dans ce cas, le compte à utiliser est le compte 72 « Production immobilisée »), soit à un autre compte de charges, par l'intermédiaire du compte 79 « Transferts de charges ».

Les charges transférées à des comptes de bilan sont :

• les charges supportées pour le compte de tiers ; elles sont ainsi transférées aux comptes de tiers concernés par le crédit du compte 79 (par exemple les indemnités d'assurance ou les aides forfaitaires de l'État).

• les frais d'émission des emprunts ; ils constituent des charges à répartir sur plusieurs exercices via le compte 481 « Charges à répartir sur plusieurs exercices » (cf. le fonctionnement du compte 6272 « Commissions et frais sur émission d'emprunts » exposé dans le fascicule relatif à la norme n° 2 « Les charges »).

Le montant à transférer s'élève à la totalité de la charge qui avait été constatée en compte de classe 6. Le compte 79 est subdivisé en fonction de la nature de la charge transférée : 791 pour les charges de fonctionnement et 796 pour les charges financières. L'utilisation de la technique des transferts de charges doit se limiter aux cas inévitables dans la mesure où elle conduit à un double enregistrement des charges. Par ailleurs, cette technique ne saurait être employée pour corriger des erreurs d'imputation de charges qu'il convient de contre-passer.

COMPTE 791 – TRANSFERT DE CHARGES DE FONCTIONNEMENT

Les charges transférées à une autre catégorie de charges (ou à l'intérieur d'une même catégorie de charges) sont des charges de fonctionnement transférées en charges financières et réciproquement.

De plus, les charges de fonctionnement peuvent être transférées en charge de personnel. Concernant les avantages en nature, l'imputation à une subdivision du compte 6414 "Indemnités et avantages divers" permet de réimputer la charge d'abord constatée en fonctionnement en charge de personnel. Pour éviter une double inscription en charge, l'enregistrement en 6414x s'effectue en contrepartie du compte 791.

COMPTE 796 – TRANSFERT DE CHARGES FINANCIÈRES

L'option d'activation des coûts d'emprunts concerne tant les immobilisations incorporelles, corporelles que les stocks et tant leur coût d'acquisition que de production.

Les coûts d'emprunts directement destinés à financer l'acquisition ou la production d'un actif éligible peuvent être inclus dans le coût de l'actif lorsqu'ils remplissent les deux conditions suivantes :

- ils concernent la période de production de cet actif, jusqu'à la date d'acquisition ou de réception définitive ;
- ils se rapportent à un actif éligible, c'est à dire qui exige une longue période de préparation ou de construction avant de pouvoir être utilisé ou vendu.

Les coûts d'emprunts peuvent inclure :

- les intérêts sur emprunts à court et long termes ;
- l'amortissement des primes d'émission ou de remboursement relatives aux emprunts ;
- l'amortissement des coûts accessoires encourus pour la mise en place des emprunts (frais d'émission) ;
- les charges financières relatives aux contrats de location financement dans les comptes consolidés ;
- les différences de change résultant des emprunts en monnaie étrangère, dans la mesure où elles sont assimilées à un ajustement des coûts d'intérêt.

Il est également notamment utilisé en fin d'exercice, lorsque les charges d'intérêts portées en cours d'année au compte 6611 « Intérêts des emprunts et des dettes » sont incorporables au coût de production de stocks[15].

15 Ce mécanisme est notamment présenté dans le fascicule 24 relatif aux opérations de portage foncier.

ANNEXE RELATIVE AU MÉCÉNAT ET DISPOSITIFS ASSIMILÉS

Traitement comptable applicable aux contrats de mécénat, de parrainage, d'appel à la générosité du public et d'échanges de biens ou de services établis entre un établissement public national, une entreprise ou des personnes physiques

Ces opérations peuvent faire l'objet d'un cadre fiscal particulier qu'il convient d'expertiser.

Les recettes liées aux contrats de mécénat sont enregistrées au compte 7542 « mécénats », celles relatives aux contrats de parrainage au compte 7063 « parrainages », celles relatives aux dons manuels au compte 7541 « dons manuels », celles relatives aux legs, donations et assurance vie au compte 7543 « legs, donations et assurance – vie », celles relatives à l'appel à la générosité du public au compte 7544 « appel à la générosité du public » et celles relatives aux échanges de biens et services aux subdivisions du compte 70x.

1. LE MÉCÉNAT

Exemple 1 :

Dans le cadre d'une opération pluriannuelle financée par mécénat, l'organisme reçoit un versement de 10 000 € et, en contrepartie, met à la disposition du mécène des espaces aménagés pour 300 €, donc pour une valeur très largement inférieure à celle du versement opéré.

Au cas d'espèce, il demeure possible de soutenir que le versement ne trouve pas sa cause dans la mise à disposition des locaux, qu'il n'existe donc pas de lien direct entre le versement et la contre-valeur reçue et que, dès lors, l'intention libérale de l'entreprise n'est pas remise en cause.

Par conséquent, la contrepartie n'a pas à être assujettie à la TVA par l'organisme, alors même que la mise à disposition de locaux aménagés est une activité habituellement située dans le champ de la TVA.

Technique comptable

1. À la prise en charge de la convention entre le mécène et l'organisme : Rattachement du produit acquis par le bénéficiaire à l'exercice concerné.

Débit 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour 10 000 €

Crédit 7083 « Locations diverses » pour la contrepartie accordée, soit pour 300 €

Crédit 7542 « Mécénat » pour le mécénat, déduction faite de la contrepartie accordée, soit pour 9 700 €

2. À l'encaissement du versement :

Débit compte de disponibilités pour 10 000 €

Crédit 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour 10 000 €

3. Au 31/12/N la contrepartie (location accordée au mécène) a été utilisée à hauteur de 50 % par celui-ci. Le reliquat fait l'objet d'une constatation en tant que produits constatés d'avance.

Débit 7083 « Locations diverses » pour la contrepartie accordée, soit pour 150 €

Crédit 487 « Produits constatés d'avance » soit pour 150 €

4. Au 01/01/N +1 contre passation des produits constatés d'avance :

Débit 487 « Produits constatés d'avance » soit pour 150 €

Crédit 7083 « Locations diverses » pour la contrepartie accordée, soit pour 150 €

5. Le mécène ne souhaite pas utiliser le solde de sa contre partie (150 euros).

Au 31/12/N+1, annulation du solde des contreparties de la recette comptabilisée initialement au compte 7083 à l'aide d'une demande de correction - Correction de la nature du produit constaté initialement en location et qui correspond in fine à du Mécénat.

Débit 7083 « Locations diverses » : 150 euros

Crédit 7542 « Mécénat » : 150 euros

Exemple 2 :

L'organisme remet au mécène des billets d'entrée du musée d'une valeur de 1 000 € en contrepartie d'un versement d'un montant de 10 000 €.

Les droits d'entrée dans les musées publics ne sont pas assujettis à la TVA (cf. CGI).

Par conséquent, la contrepartie du don n'a pas à être assujettie à la TVA par l'organisme, sans qu'il y ait lieu de rechercher si le versement trouve sa cause dans la remise des billets d'entrée, autrement dit, s'il existe un lien direct entre le versement et la contre-valeur reçue.

Technique comptable

1. À la prise en charge de la convention entre le mécène et l'organisme

Débit 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour 10 000 €

Crédit 706X « Prestations de services » pour la billetterie, soit pour 1 000 €

Crédit 7542 « Mécénat » pour le mécénat, déduction faite de la contrepartie accordée, soit pour 9 000 €

2. À l'encaissement du don

Débit compte de disponibilités pour 10 000 €

Crédit 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour 10 000 €

Exemple 3 :

L'organisme reçoit un mécénat de compétences avec fourniture par le mécène d'une étude pour 10 000 € en contrepartie de la mise à disposition d'espaces pour 300 €.

Technique comptable

1. À la prise en charge de la convention entre le mécène et l'organisme

Débit 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour 10 000 €

Crédit 7083 « Locations diverses » pour la contrepartie accordée, soit pour 300 €

Crédit 7542 « Mécénat » pour le mécénat, déduction faite de la contrepartie accordée, soit pour 9 700 €

2. Lors de la réception de l'étude

Débit 617 « Études et recherches » pour 10 000 €

Crédit 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour 10 000 €

Exemple 4 :

L'organisme reçoit un versement de 10 000 € destiné à l'acquisition d'un bien. La convention précise la nature des contreparties et leurs montants qui représentent 25 % de la valeur du don. Il s'agit de mises à disposition d'espaces, d'utilisations de visuels et supports d'images ainsi que de la billetterie.

Technique comptable

1. À la prise en charge de la convention entre le mécène et l'organisme

Débit 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour 10 000 €

Crédit 7083 « Locations diverses » pour la contrepartie accordée en espace de location, soit pour 1 250 €

Crédit 706 « Prestations de service » pour la contrepartie accordée en billetterie, soit pour 650 €

Crédit 7516 « Droits d'auteurs et de reproduction » pour la contrepartie concernant l'utilisation de visuels, soit 600 €

Crédit 13417 « Financement rattachés à des actifs – Tiers autres que l'État-Autres organismes » pour 7 500 €

2. À l'encaissement du versement

Débit compte de disponibilités pour 10 000 €

Crédit 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour 10 000 €

Exemple 5 :

L'organisme reçoit un versement de 113 500 € dans le cadre d'une opération de mécénat pour financer des dépenses d'investissement destinées principalement à l'acquisition d'un bien (financement externe de l'actif ou FEA). La convention précise la nature des contreparties et leurs montants qui représentent 25 % de la valeur du

don. Il s'agit de mises à disposition d'espaces à hauteur de 26 250 € et d'utilisations de visuels et supports d'images à hauteur de 11 250 €.
L'organisme signe la convention le 11 octobre N et émet le titre de recette.

1) Prise en charge du titre de recette pour la totalité :
Débit 467 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs » : 113 500 €
Crédit 1317 « Autres organismes financements non rattachés à des actifs déterminés Tiers autres que l'État » : 76 000 €
Crédit 7083 « Locations diverses » : 26 250 €
Crédit 7516 « Droits d'auteurs et de reproduction » : 11 250 €

2) Encaissement du don :
Débit 5X « disponibilités » 113 500 €
Crédit 467 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs » : 113 500 €

3) Lors du rattachement du don de mécénat à l'acquisition de l'immobilisation :
Débit 1317 « Autres organismes financements non rattachés à des actifs déterminés Tiers autres que l'État » : 76 000 €
Crédit 13417 « Financement rattachés à des actifs – Tiers autres que l'État - Autres organismes » : 76 000 €

4) À la clôture de l'exercice : Les contreparties sont totalement consommées pour les actions de communication, seules 20 000 € de contreparties ont été utilisées pour la mise à disposition d'espaces. Il reste donc 6 250 € de contreparties qui non pas été utilisées qui seront comptabilisées à la clôture en produits constatés d'avance.
Débit 7083 « Locations diverses » : 6 250 €
Crédit 487 « Produits constatés d'avance » : 6 250 €

Comptabilisation de l'amortissement calculé sur la durée d'utilisation de l'immobilisation. Comptabilisation de la reprise du financement à hauteur de la valeur du financement hors contreparties.

3) À l'ouverture de l'exercice : les produits constatés d'avance sont extournés
Débit 487 « Produits constatés d'avance » : 6 250 €
Crédit 7083 « Locations diverses » : 6 250 €

4) À la fin de la convention, le mécène ne souhaite pas utiliser le solde des contreparties non consommées à hauteur de 6 250 €.

Le mécène propose d'affecter les 6 250€ qui étaient destinés à la mise à disposition d'espaces à l'immobilisation acquise précédemment. La recette comptabilisée initialement est annulée à hauteur de ce montant et rattachée à l'immobilisation en tant que FEA.

Annulation du titre de recettes :
Débit 6583 « Charges de gestion provenant de l'annulation de titres de recettes des exercices antérieurs » : 6 250 €
Crédit 467 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs » : 6 250 €

Prise en charge du titre de recette pour le montant complémentaire qui sera rattaché à l'acquisition de l'immobilisation :
Débit 467 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs » : 6 250 €
Crédit 13417 « Financement rattachés à des actifs – Tiers autres que l'État - Autres organismes » 6 250 €.

2. LE PARRAINAGE

Exemple :

Dans le cadre d'un contrat de parrainage avéré, un organisme reçoit un versement de 100 000 € TTC. Les contreparties de ce parrainage consistent en : une prestation de publicité pour 60 000 € TTC, la mise à disposition de locaux aménagés pour 24 000 € TTC ainsi que des billets d'entrée au musée pour 16 000 €.

Les contreparties accordées par l'organisme constituent (dans l'hypothèse d'un taux de TVA normal fixé à 20 %) :

- une prestation de publicité (50 K€ HT, 10 K€ TVA).
- la mise à disposition de locaux qui, étant aménagés, est taxable de plein droit à TVA (20 K€ HT, 4 K€ TVA).
- des droits d'accès au musée [cf. CGI ne sont pas soumis à TVA (16K€)].

La TVA collectée par l'organisme s'élève donc ici à : 10 000 + 4 000 = 14 000 €.

Technique comptable

1. À la prise en charge de la convention entre le mécène et l'organisme

Débit 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour 100 000 €
Crédit 706 « Prestations de services » pour la billetterie, soit pour 16 000 €
Crédit 7083 « Locations diverses » pour la mise à disposition d'espaces, soit pour 20 000 €
Crédit 7088 « Autres produits d'activités annexes » pour la publicité, soit 50 000 €
Crédit 44571 « TVA collectée » pour 14 000 €

2. À l'encaissement du parrainage

Débit compte de disponibilités pour 100 000 €
Crédit 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour 100 000 €

3. L'ÉCHANGE DE BIENS OU DE SERVICES

Exemple :

En échange d'une étude facturée 100 000 € TTC par un fournisseur, un organisme lui fournit en contrepartie : une prestation de publicité pour 60 000 € TTC, la mise à disposition d'espaces pour 24 000 € TTC et de la billetterie pour 16 000 €.

Dans l'hypothèse d'un taux de TVA normal fixé à 20 %, l'étude effectuée par l'entreprise génère donc de la TVA déductible pour 16 667 € (100 000 - (100 000 / 1,20)).

La TVA collectée sur les contreparties apportées par l'organisme et imposables s'élève à 14 000 € (84 000 – (84 000 / 1,2)).

Technique comptable

1. Lors de la réception de l'étude

À la certification du service fait

Débit 617 « Études et recherches » pour 83 333 €
Débit 44586 « TVA sur factures non parvenues » pour 16 667 €
Crédit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues » pour 100 000 €

À la prise en charge de la demande de paiement

Débit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues » pour 100 000 €
Débit 44566 « TVA déductible sur autres biens et services » pour 16 667 €
Crédit 401 « Fournisseurs » pour 100 000 €
Crédit 44586 « TVA sur factures non parvenues » pour 16 667 €

2. À la fourniture des contreparties

Débit 401 « Fournisseurs » pour 100 000 €
Crédit 706 « Prestations de services » pour la billetterie, soit pour 16 000 €
Crédit 7083 « Locations diverses » pour la mise à disposition d'espaces, soit pour 20 000 €
Crédit 7088 « Autres produits d'activités annexes » pour la publicité, soit pour 50 000 €
Crédit 44571 « TVA collectée » pour 14 000 €

4. L'APPEL A LA GÉNÉROSITÉ DU PUBLIC

L'appel à la générosité du public se définit comme le soutien à une cause scientifique, sociale, familiale, humanitaire ou philanthropique, éducative, sportive, culturelle ou concourant à la défense de l'environnement. L'appel à la générosité du public est défini par l'absence de lien préétabli entre la structure qui collecte et les destinataires de l'appel ainsi que par l'absence de contreparties.

Exemple 1 :

L'organisme fait un appel à la générosité du public à l'aide d'une campagne nationale diffusée sur son site internet. Aucune contrepartie n'est attribuée en échange aux donateurs.

Le musée reçoit 9 000 € de dons à l'issue de sa campagne effectuée sur internet « soutenez le musée ».

Le droit est acquis par l'organisme lors de l'encaissement des dons et donnera lieu à l'émission d'un titre d'un montant équivalent.

Technique comptable

1. L'encaissement des dons

Débit compte de disponibilités pour 9 000 €

Crédit 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour 9 000 €

2. Émission et prise en charge du titre

Débit 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour 9 000 €

Crédit 7544 « Appel à la générosité du public » sans contrepartie, soit pour 9 000 €

Exemple 2 :

L'organisme indique sur son site le lancement d'une campagne de restauration d'œuvre dont les modalités décrites ci-dessous sont différentes en fonction de la valeur du don :

Technique comptable

1- Si le don est inférieur à 30 € : l'organisme ne fournit aucune contrepartie. L'opération relève de l'appel à la générosité du public.

L'encaissement de 100 dons inférieurs à 30 € :

Débit compte de disponibilités pour 3 000 €

Crédit 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour 3 000 €

Émission et prise en charge du titre de 30 €:

Débit 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour 3 000 €

Crédit 7544 « Appel à la générosité du public » pour 3 000 €

2- Si le don est compris entre 30 € et 99 € l'organisme octroie des contreparties aux donateurs par des actions de communication dont la diffusion d'une lettre d'information numérique aux donateurs et d'une documentation numérique sur l'œuvre et également des remerciements sur le site de l'organisme. Cette communication est évaluée à 400 € pour cette contre partie. L' opération relève alors du mécénat.

Technique comptable

À la prise en charge de la convention entre le mécène et l'organisme (100 dons de 50 € = 5 000 €)

Débit 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour 5 000 €

Crédit 706X « Prestations de services » pour la communication évaluée à 400 €

Crédit 7542 « Mécénat » pour le mécénat, déduction faite de la contrepartie accordée, soit pour 4 600 €

À l'encaissement du don

Débit compte de disponibilités pour 5 000 €

Crédit 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour 5 000 €

3- Si le don est supérieur à 99 €, l'organisme ajoute aux actions de communication (évaluées à 400 €), une invitation(montant nominal 19€).

L' opération relève du mécénat.

À la prise en charge de la convention entre le mécène et l'organisme (100 dons de 100 € = 10 000 €)

Débit 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour 10 000 €

Crédit 706X « Prestations de services » pour la communication évaluée à 400 €

Crédit 706X « Prestations de services » pour la billetterie évaluée 100 invitations à 19 € à 1 900 €

Crédit 7542 « Mécénat » pour le mécénat, déduction faite de la contrepartie accordée, soit pour 7 700 €

À l'encaissement du don

Débit compte de disponibilités pour 10 000 €

Crédit 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour 10 000 €.

FASCICULE N° 5 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES (CF. NORME 5)

Le présent fascicule précise les modalités de comptabilisation des immobilisations incorporelles et à ce titre décline les dispositions normatives définies dans la norme 5 du RNCEP.

La présentation du fascicule suit le plan de comptes relatif aux immobilisations incorporelles et diffère donc de celle du fascicule traitant des immobilisations corporelles.

Les immobilisations incorporelles résultent essentiellement d'investissements liés aux technologies de l'information et de la communication dont les logiciels, les opérations de recherche et de développement ainsi que les projets informatiques. Elles comprennent également les droits dont l'organisme est titulaire ou qui constituent l'objet même de l'activité de recherche.

Une immobilisation incorporelle est un actif identifiable non monétaire et sans substance physique dont l'utilisation s'étend sur plus d'un exercice et ayant une valeur économique positive pour l'organisme, cette valeur économique positive étant représentée par des avantages économiques futurs ou le potentiel de service attendu de l'utilisation du bien.

Une immobilisation incorporelle est identifiable :

- si elle est séparable des activités de l'organisme, c'est-à-dire susceptible d'être vendue, transférée, louée ou échangée de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif…
- si elle résulte d'un droit légal ou contractuel même si ce droit n'est pas transférable ou séparable de l'entité ou des autres droits et obligations.

Certaines immobilisations peuvent comporter à la fois des éléments incorporels et des éléments corporels. Pour apprécier si une immobilisation doit être comptabilisée en actif corporel ou incorporel, il doit être fait preuve de jugement pour apprécier lequel des deux éléments, incorporel ou corporel, est le plus important.

Si une immobilisation comporte à la fois un élément incorporel et un élément corporel, aucune immobilisation incorporelle n'est comptabilisée si l'élément corporel ne peut fonctionner sans l'élément incorporel. La totalité du bien constitue alors une immobilisation corporelle.

Afin d'être comptabilisée l'immobilisation incorporelle doit être contrôlée par l'organisme. Le contrôle se caractérise par l'existence d'un ou plusieurs élément(s) identifiable(s) porteur(s) d'avantages économiques futurs dont le coût et la valeur sont évalués avec une fiabilité suffisante.

L'entrée dans le patrimoine intervient à la date de transfert du contrôle, c'est-à-dire des risques et avantages afférents à la détention du bien.

Le transfert de contrôle intervient dès qu'il est probable que l'entité bénéficiera des avantages économiques futurs correspondants. À ce titre, l'organisme doit pouvoir obtenir les avantages économiques futurs découlant de la ressource sous-jacente et d'en restreindre l'accès aux tiers. Les avantages économiques futurs bénéficieront à l'entité par l'existence d'un droit légal, réglementaire et contractuel.

Les immobilisations incorporelles acquises à titre onéreux sont comptabilisées au coût d'acquisition. Le coût d'acquisition comporte le prix d'achat ainsi que tous les coûts directement attribuables dont les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes. Les organismes soumis à l'impôt sur les sociétés peuvent comptabiliser ces frais accessoires en charges. La méthode comptable retenue s'applique alors pour tous les frais accessoires d'achat de l'entité (immobilisations ou charges). Les coûts d'emprunt peuvent être rattachés sur option[16] au coût d'acquisition des actifs éligibles, c'est-à-dire des actifs qui nécessitent une longue période de préparation avant de pouvoir être utilisés ou vendus.

Les immobilisations incorporelles générées en interne sont des éléments incorporels créés et identifiés pour la réalisation d'un projet défini et qui satisfont aux critères de comptabilisation des immobilisations incorporelles (ex : réalisation d'un nouveau logiciel). Ces immobilisations incorporelles sont comptabilisées à partir de l'ensemble des dépenses constituant leur coût de production qui comprend toutes les dépenses pouvant lui être directement attribuées et qui sont nécessaires à la création, la production et la préparation de l'actif afin qu'il soit en mesure de fonctionner selon l'utilisation prévue par l'organisme. Un suivi des dépenses initialement inscrites en charges doit impérativement être mis en place pour identifier les éléments qui constituent les coûts de production et pouvoir envisager leur immobilisation par le mécanisme comptable de transfert des charges à l'actif du bilan (production immobilisée).

16 Si l'option d'incorporation des coûts d'emprunts a été retenue, elle doit être appliquée à tous les actifs éligibles, c'est-à-dire aux immobilisations (incorporelles ou corporelles, produites ou acquises) et aux stocks (dans les conditions prévues au fascicule 8).

Les coûts de production incluent, s'il y a lieu :

a. les coûts au titre des matériaux et services utilisés ou consommés pour générer l'immobilisation incorporelle ;

b. les salaires et autres coûts liés aux personnels directement engagés pour générer l'actif ;

c. les droits d'enregistrement ;

d. l'amortissement des brevets acquis et licences utilisés pour générer l'actif ;

e. les coûts de dépôt de brevet ;

f. les coûts directement liés à l'acquisition et au développement de logiciels (logiciels de gestion intégrés).

Les coûts d'emprunt des actifs éligibles qui peuvent être incorporés sur option.

Les immobilisations incorporelles contrôlées conjointement font l'objet d'une instruction dédiée.

Les immobilisations incorporelles qui bénéficient d'un financement externe de l'État ou d'un tiers appliquent la technique comptable relative au fascicule 20 financements externes de l'actif.

Les dépenses ultérieures relatives à une immobilisation incorporelle déjà enregistrée sont comptabilisées en charges, sauf si elles concourent à augmenter la durée de vie ou le potentiel de service de l'actif au-dessus de leur niveau d'origine.

Section 1 : évaluation des immobilisations incorporelles : les modalités d'évaluation des immobilisations incorporelles sont similaires à celles relatives aux immobilisations corporelles

1) Évaluation au coût d'acquisition des immobilisations incorporelles acquises à titre onéreux

Le coût d'acquisition d'une immobilisation incorporelle est constitué du prix d'achat et des coûts directement attribuables (frais accessoires) engagés pour mettre l'actif en état de fonctionner selon l'utilisation prévue à la date à laquelle l'organisme décide d'acquérir ou de produire l'immobilisation.

Il comprend son **prix d'achat** et les droits de douane et taxes non récupérables et doit être diminué des remises rabais commerciaux et escomptes de règlement et représente le prix définitif convenu.

Les frais accessoires engagés pendant la période d'acquisition ou de production sont inclus dans le coût d'acquisition. Ce sont toutes les charges directement attribuables à l'acquisition ou à la mise en place du bien, engagées pour mettre l'actif en état de fonctionner. Les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes sont inclus. Les organismes soumis à l'impôt sur les sociétés peuvent comptabiliser ces frais accessoires en charges sur l'option (qui a un caractère irrévocable).

Les coûts d'emprunt attribués à l'acquisition ou à la mise en fonctionnement de l'actif en cours d'achèvement peuvent être incorporés à la valeur de l'actif à condition que les actifs incorporels qu'ils financent nécessitent une longue période de conception ou de construction avant de pouvoir être utilisés.

2) Évaluation au coût de production des immobilisations incorporelles générées en interne par l'organisme

Les frais de recherche et de développement entrent dans le coût de production de l'immobilisation.

Les opérations qui interviennent avant ou pendant le développement de l'immobilisation incorporelle et qui ne sont pas nécessaires pour mettre l'immobilisation en état de fonctionner conformément à l'utilisation prévue par l'organisme sont comptabilisées en charges au compte de résultat.

Section 2 : modalités de comptabilisation des immobilisations incorporelles

À l'instar des autres actifs immobilisés, les immobilisations incorporelles peuvent être financées sur les ressources propres de l'organisme et/ou au moyen de financements externes de l'actif. Les modalités de comptabilisation des financements externes de l'actif sont développées dans le fascicule 20 de la présente instruction. Dans le présent fascicule, si le financement externe d'actif est évoqué au commentaire du compte 203, les autres schémas comptables d'acquisition d'immobilisations incorporelles sont basés, par mesure de simplicité, sur des productions ou acquisitions à titre onéreux, exclusivement sur ressources propres.

COMPTE 20 – IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

COMPTE 203 – FRAIS DE RECHERCHE ET DE DÉVELOPPEMENT

Les coûts de développement sont des dépenses qui correspondent à l'effort réalisé par l'organisme pour son compte propre, avec ou sans l'appui de prestataires extérieurs (sous-traitance). La phase de développement d'un actif incorporel correspond à la période d'application des résultats de la recherche ou d'autres connaissances à un plan ou un modèle en vue de la production de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services

nouveaux ou substantiellement améliorés, avant l 'étape de production commerciale ou d'utilisation.

Afin d'apprécier si les frais de recherche et de développement relatifs à une immobilisation incorporelle générée en interne peuvent être activés, il convient de distinguer la phase de recherche de la phase de développement puis de vérifier si les six critères cumulatifs d'activation des coûts de développement sont remplis.

1) La phase de recherche se confond avec les activités de recherche fondamentale. Les travaux de recherche fondamentale sont tous ceux qui concourent à l'analyse des propriétés, des structures, des phénomènes physiques et naturels en vue d'organiser en lois générales, au moyen de schémas explicatifs et de théories interprétatives, les faits dégagés de cette analyse. Ces travaux sont entrepris, soit par pure démarche scientifique (recherche fondamentale pure), soit pour apporter une construction théorique à la résolution de problèmes techniques (recherche fondamentale orientée).

Dans ce dernier cas, il s'agit de l'acquisition de nouvelles connaissances, de l'analyse des besoins, de la définition des objectifs finaux, de l'évaluation des différentes possibilités techniques, du choix de la solution et de la détermination des moyens à mobiliser.

Les dépenses encourues au cours de la phase de recherche préalable d'un projet **doivent être obligatoirement comptabilisées en charges de la période au cours de laquelle ils sont engagés**. Ces dépenses se situent trop en amont de la production ou de la commercialisation et ne satisfont donc pas au critère de contrôle nécessaire à leur comptabilisation à l'actif. À ce stade, il n'existe pas une certitude suffisante que les avantages économiques futurs bénéficieront à l'entité.

2) La phase de développement consiste généralement en l'utilisation des résultats de la phase de recherche préalable et d'autres moyens pour mettre en œuvre la solution choisie. Le développement, appelé expérimental est l'ensemble des travaux systématiques, fondés sur des connaissances obtenues par la recherche ou l'expérience pratique, effectués en vue de la production de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux, ou encore leur amélioration substantielle. Il peut également s'agir de recherche appliquée qui est entreprise, soit pour discerner les applications possibles des résultats d'une recherche fondamentale, soit pour trouver des solutions nouvelles permettant d'atteindre un objectif déterminé et choisi à l'avance. Elle implique la prise en compte des connaissances existantes et leur extension dans le but de résoudre des problèmes particuliers.

L'achèvement de la phase de développement d'un projet correspond à la production des derniers résultats prévus et précède la mise en service de l'immobilisation incorporelle. Les organismes comptabilisent généralement les frais de développement dans l'exercice comptable au cours duquel ils ont été engagés.

Les coûts de développement doivent être comptabilisés à l'actif en immobilisation incorporelle générée en interne si les six conditions suivantes d'activation sont toutes remplies :

- Le projet a de sérieuses chances de réussite technique, car on peut raisonnablement estimer que les objectifs fixés sont réalisables compte tenu des connaissances techniques existantes et que le projet débouchera sur une immobilisation incorporelle qui pourra être mise en service ou vendue ;
- L'organisme a l'intention d'achever le projet et d'utiliser les résultats afin de l'utiliser ou de la vendre ;
- L'organisme peut démontrer que la réalisation du projet générera des avantages économiques futurs ou un potentiel de services sur plusieurs exercices de manière statistique ou précise ;
- L'organisme a la capacité d'utiliser les résultats de la réalisation du projet ;
- L'organisme dispose des ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour mener à son terme le projet ;
- L'organisme a la capacité d'évaluer de façon fiable les dépenses attribuables au projet au cours de la phase de développement.

Si les phases de recherche et de développement ne peuvent pas être distinguées, toutes les dépenses encourues au cours de la réalisation d'un projet sont comptabilisées en charges, car la dépense encourue au titre de ce projet est traitée comme si elle concernait uniquement la phase de recherche.

À partir du moment où la phase de développement d'un projet peut être identifiée (six conditions d'activation supra remplies) et tant que le projet n'est pas achevé, les dépenses encourues au cours de cette phase de développement sont comptabilisées en immobilisation incorporelle en cours[17]. La tenue d'une comptabilité analytique est généralement indispensable puisque les frais de développement se trouvent généralement disséminés dans les comptes de charges par nature de l'organisme puis font l'objet d'un transfert en immobilisation incorporelle en cours au titre de la production immobilisée. Toutefois, les prestations sous-traitées et/ou les livraisons de biens et fournitures relatives au projet peuvent être enregistrées directement au compte d'immobilisations en cours.

Lorsqu'un projet est achevé, la totalité des dépenses encourues depuis le commencement de la phase de

17 Des traitements spécifiques sont prévus pour les développements de logiciels (cf. commentaires du compte 2053).

développement est transférée en immobilisation incorporelle. Pour ce projet, plus aucune dépense ne doit alors figurer en immobilisation incorporelle en cours. Les frais de recherches et développement immobilisés doivent être amortis dans un délai de 2 à 5 ans ; le point de départ des amortissements correspond à la date de dépôt d'un brevet ou, à défaut de dépôt de brevet, à la date de début d'utilisation du résultat des développements.

Si au cours de sa phase de développement, un projet s'avère irréalisable toutes les dépenses immobilisées doivent être comptabilisées en charges. Dans le cas où les conditions d'inscription à l'actif cessent d'être remplies, l'organisme doit inscrire en charges les nouveaux coûts de développement et amortir en totalité les frais inscrits à l'actif au compte 203 « Frais de recherche et développement » des exercices précédents en insérant une mention dans l'annexe justifiant ce traitement.

Les dépenses ultérieures relatives à une immobilisation incorporelle déjà enregistrée sont comptabilisées en charges, sauf si elles concourent à augmenter la durée de vie ou le potentiel de service de l'actif au-dessus de son niveau initial à la date de clôture. Dans ce dernier cas, elles constituent alors des dépenses ultérieures à immobiliser.

Technique comptable

Comptabilisation des frais de recherche et de développement

Si la phase de développement s'étale sur deux exercices N et N+1 :

- **Exercice N où la phase de développement est initiée**

En fin d'exercice, transfert des frais de développement enregistrés en charges au cours de l'exercice au titre de la production immobilisée :

Débit 232 « Immobilisations incorporelles en cours »

Crédit 721 « Immobilisations incorporelles » (production immobilisée)

- **À l'achèvement du projet, sur l'exercice N+1,** après transfert des frais de développement enregistrés en charges au cours de l'exercice, l'immobilisation est mise en service :

Débit 203 « Frais de recherche et de développement »

Crédit 232 « Immobilisations incorporelles en cours »

Amortissement des frais dans un délai qui ne peut dépasser cinq ans :

Débit compte 6811 « Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles »

Crédit 2803 « Frais de recherche et de développement ».

Remarque : Si les frais de recherche et de développement sont financés par l'État, le financement doit être enregistré au compte 104131 « État » en contrepartie de l'actif financé. Ce financement externe d'actif fait l'objet d'une reprise au compte de résultat au rythme de l'amortissement des frais de recherche et développement.

À la notification de l'acte attributif de la subvention d'investissement

Débit 441x « État et autres entités publiques – Subventions »

Crédit 104131 « Financement des autres actifs – État » (financement des autres actifs)

Reprise au résultat de la quote-part du financement des frais de recherche et développement, consécutive à l'amortissement (en fonction du taux de financement)

Débit 104931 « État » (reprise au résultat du financement des autres actifs)

Crédit 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs »

Cas particulier : Si le projet s'avère irréalisable, amortissement immédiat de l'intégralité du projet

Débit 6811 « Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles »

Crédit 2803 « Frais de recherche et de développement ».

Et solde du compte 2803 et sortie de l'actif incorporel irréalisable

Débit 2803 « Frais de recherche et de développement »

Crédit 203 « Frais de recherche et de développement ».

Lors du dépôt du brevet :

Une fois le projet réalisé, le brevet relatif aux frais de recherches est déposé. La partie non encore amortie des frais de recherches constitue alors la valeur du brevet qui sera inscrit à l'actif.

Technique comptable

Débit 205 « Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires »

Crédit 203 « Frais de recherche et de développement ».

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

Ces éléments incorporels correspondent aux dépenses faites pour obtenir l'avantage que constitue la protection accordée sous certaines conditions au titulaire d'une concession, à l'inventeur, à l'auteur ou au bénéficiaire du droit d'exploitation d'un brevet, d'une marque, de modèles, dessins, droits de propriété littéraire ou artistique.

Il s'agit notamment :

A) DES BREVETS ACQUIS OU CRÉÉS EN INTERNE :

Les droits de propriété industrielle sont à comptabiliser en immobilisations au compte 205 « Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires » car les critères de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle sont remplis : l'organisme est titulaire d'un droit légal, l'actif est identifiable, génère une ressource que l'organisme contrôle et son coût peut être déterminé de manière fiable.

Technique comptable

Acquisition à titre onéreux sur fonds propres de brevets ou de marques

1. Comptabilisation initiale, à la date de réception de l'immobilisation

Débit 205 « Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires », pour le montant TTC ou HT

Débit 44586 « TVA sur factures non parvenues » (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

Crédit 4084 « Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations »

2. Demande de paiement à la réception de la facture

Débit 4084 « Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations »

Débit 44562 « TVA déductible sur immobilisations » (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

Crédit 4041 « Fournisseurs – Achats d'immobilisations »

Crédit 44586 « TVA sur factures non parvenues » (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

3. Règlement du fournisseur

Débit 4041 « Fournisseurs – Achats d'immobilisations »

Crédit compte de disponibilités

L**es brevets créés en interne** sont comptabilisés de manière similaire aux autres coûts de développement :

- les coûts engagés au cours de la phase de recherche préalable sont comptabilisés obligatoirement en charges ;
- les coûts engagés au cours de la période de développement sont portés à l'actif si les conditions sont remplies. À défaut, ils sont constatés en charges. Si les critères de comptabilisation à l'actif du brevet sont remplis, le solde du compte 203 « Frais de recherche et développement » est également transféré au compte 205.

Concernant leur évaluation à la clôture, les brevets, procédés industriels, modèles et dessins sont amortissables. En effet, leur durée d'utilisation est déterminable, elle correspond à la période pendant laquelle la propriété intellectuelle ou artistique est protégée, à savoir la durée du brevet. A l'issue de cette période, les brevets d'invention passent dans le domaine public. En cas d'obsolescence technique, ils peuvent être dépréciés.

L'annexe comporte les informations relatives aux amortissements et dépréciations, dès lors qu'elles sont significatives.

B) DES LOGICIELS :

COMPTE 2053 – LOGICIELS

Afin de connaître le traitement comptable d'un logiciel, il est nécessaire de faire la distinction entre les logiciels qui sont indissociables du matériel, ceux faisant partie d'un projet de développement plus global, et les logiciels autonomes.

1) Les logiciels indissociables du matériel sont des systèmes d'exploitation, des logiciels de fabrication intégrés faisant partie intégrante des matériels auxquels ils sont associés. **Ils constituent une immobilisation corporelle avec le matériel auquel ils sont rattachés et sont à comptabiliser obligatoirement à l'actif.**

Leurs modalités de comptabilisation relèvement des dispositions de la norme 6 relative aux immobilisations corporelles. Ils ne sont donc pas subordonnés au respect des conditions spécifiques propres aux logiciels.

2) Les logiciels faisant partie d'un projet de développement. Il s'agit des développements informatiques réalisés pour les besoins ou à l'occasion d'un projet de développement plus global et qui ne peuvent être identifiés en tant que logiciels au sens du Code de la propriété intellectuelle. Les développements informatiques ne sont qu'une des composantes du projet de développement. Ces développements informatiques suivent les mêmes règles de comptabilisation que les autres coûts de développement. En conséquence, tous les frais encourus doivent être comptabilisés ainsi :

– les coûts engagés au cours de la *phase de recherche* sont comptabilisés obligatoirement en **charges** ;

– les coûts engagés au cours de la *période de développement* sont portés à l'**actif,** au compte 203 « Frais de recherche et développement », **dès lors que les six conditions d'activation des coûts de développement précisées supra sont remplies**. À défaut, ils sont portés en charges.

3) Les logiciels autonomes ou dissociés. Il s'agit des logiciels acquis ou créés individuellement, **c'est-à-dire** indépendamment d'un projet de développement plus global, et ayant une durée de vie propre.

Les logiciels acquis servant de base à un progiciel de gestion intégré sont comptabilisés obligatoirement à l'actif ainsi que les travaux accessoires nécessaires à leur mise en place s'ils ne nécessitent pas de développements en interne significatifs.

Les travaux de création en interne d'un progiciel de gestion intégré sont comptabilisés obligatoirement à l'actif dès qu'il est possible d'identifier distinctement un nouveau logiciel.

Technique comptable

En fin d'exercice, si le logiciel n'est pas achevé, à hauteur de l'en-cours de production :

Débit 232 « Immobilisations incorporelles en cours »

Crédit 721 « Immobilisations incorporelles » (production immobilisée)

Une fois le logiciel achevé :

Débit 2053 « Logiciel »

Crédit 232 « Immobilisations incorporelles en cours ».

Il est nécessaire de distinguer les logiciels en deux catégories selon que l'organisme destine le logiciel à un usage interne ou à un usage commercial (les logiciels destinés à être vendus constituent des stocks).

COMPTE 20531 – LOGICIELS ACQUIS OU SOUS TRAITES

A) LOGICIELS AUTONOMES À USAGE INTERNE ACQUIS À TITRE ONÉREUX

Un logiciel acquis constitue une immobilisation incorporelle du fait de l'existence d'un droit de propriété incorporelle exclusif.

Le droit contractuel régi par le code de la propriété intellectuelle concerne également le matériel de conception préparatoire ainsi que la protection du logiciel qui est généralement contractuelle pour l'acquéreur.

Le logiciel **sous licence d'exploitation** est considéré comme acquis alors même que l'organisme n'en est **pas propriétaire. Il en a le contrôle** et dispose d'un droit d'utilisation accordé par le contrat qui constitue la protection juridique notamment quand la licence fait l'objet d'un versement unique en début de contrat, ou quand elle est rémunérée sous forme de redevances sur toute la durée du contrat. Le coût de la licence doit être estimé et correspond à la valeur actualisée des redevances futures.

Technique comptable

Acquisition à titre onéreux d'un logiciel acquis ou sous-traité sur ressources propres

1. Comptabilisation initiale, à la date de réception de l'immobilisation

Débit 20531 « Logiciels acquis ou sous-traités », pour le montant TTC ou HT

Débit 44586 « TVA sur factures non parvenues » (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

Crédit 4084 « Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations »

2. Demande de paiement à la réception de la facture

Débit 4084 « Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations »

Débit 44562 « Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles » (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

Crédit 4041 « Fournisseurs – Achats d'immobilisations »

Crédit 44586 « TVA sur factures non parvenues » (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

3. Règlement du fournisseur

Débit 4041 « Fournisseurs – Achats d'immobilisations »

Crédit compte de disponibilités

B) CAS PARTICULIER DES LOGICIELS EN TANT QUE SERVICE OU SOFTWARE (LOGICIEL SAAS).

Ces contrats permettent aux organismes d'externaliser intégralement un aspect de leur système d'information. Le logiciel en tant que service ou software (SaaS) est un modèle d'exploitation commerciale des logiciels dans lequel ceux-ci sont installés sur des serveurs distants plutôt que sur la machine de l'utilisateur. L'organisme client ne paie pas de licence d'utilisation pour une version, mais paye un abonnement.

Il s'agit de contrats de services, permettant d'utiliser un logiciel à distance par le biais d'une simple connexion à internet et de bénéficier de tous les services et expertises liés. Le contrat n'a pas pour objet de transférer la licence d'exploitation du logiciel mais uniquement de donner un droit d'utilisation du logiciel via le droit d'accès à la plateforme.

En effet, en dehors d'un contrat prévoyant une option d'achat, le **droit d'utilisation du logiciel** n'est pas contrôlé par l'utilisateur. Dans ce cas, l'utilisateur ne peut bénéficier des avantages liés à l'exploitation du logiciel non encore consommés au terme du contrat de location.

Par ailleurs, l'organisme n'hébergeant pas le logiciel dans son propre système, n'assume pas les frais liés à l'entretien du logiciel, ainsi le paiement correspond uniquement à l'utilisation du logiciel par l'organisme.

Technique comptable du logiciel en tant que service ou software

Les redevances versées rémunèrent **une prestation de services continue** et à ce titre sont à comptabiliser en charges au fur et à mesure de la prestation rendue au **compte de services extérieurs 6138 « Autres locations ».**

Certains contrats peuvent prévoir le transfert d'une licence d'exploitation ou du logiciel. Dans ce cas le coût de la licence ou du logiciel est **immobilisé** au titre de l'acquisition du droit de propriété incorporel exclusif attaché au logiciel. Cet actif est comptabilisé au compte **20531 « Logiciels acquis ou sous-traités »** et est amorti sur la durée du contrat.

C) LOGICIELS SOUS-TRAITÉS :

Un organisme peut confier à un tiers tout ou partie des travaux liés à la création d'un logiciel, en assumant seule la responsabilité de la conception finale du projet. Dans cette hypothèse, les dépenses liées à l'acquisition de ces travaux confiés à un tiers doivent être comptabilisées chez l'acquéreur, selon la méthode énoncée en matière de logiciel créé.

Les prestations sous-traitées peuvent être activées, au même titre que les charges relatives à la création d'une immobilisation en interne. L'organisme enregistre en charges par nature, au cours de l'exercice, les dépenses liées aux travaux confiés au tiers avant de les transférer au compte d'immobilisation en cours par l'intermédiaire du compte 721 « Immobilisations incorporelles » (production immobilisée). Dans l'hypothèse où le logiciel est un actif identifiable dès l'initiation des travaux, les frais liés à ces travaux peuvent être directement comptabilisés au débit du compte 23251 « Logiciels sous-traités » (immobilisations incorporelles en cours).

Technique comptable

L'organisme confie l'ensemble des travaux à un tiers.

En fin d'exercice N, si le logiciel n'est pas achevé, transfert des frais de création enregistrés en charges par nature au cours de l'exercice en immobilisation en cours :

Lors de la comptabilisation de l'immobilisation en cours :

Débit 23251 « Logiciels sous-traités » (immobilisations incorporelles en cours)

Crédit 721 « Immobilisations incorporelles » (production immobilisée).

Sur l'exercice N+1, poursuite et finalisation des travaux :

Débit 23251 « Logiciels sous-traités »

Crédit compte de tiers concerné.

Lors de la mise en service de l'immobilisation :

Débit 20531 « Logiciels acquis ou sous-traités »

Crédit 23251 « Logiciels sous-traités ».

COMPTE 20532 – LOGICIELS CRÉÉS EN INTERNE

LOGICIELS AUTONOMES À USAGE INTERNE CRÉÉS À TITRE ONÉREUX :

Un **logiciel créé** constitue, comme le logiciel acquis, **une immobilisation incorporelle** du fait de l'existence d'un **droit de propriété** incorporelle exclusif avec ou sans dépôt de brevet.

Un logiciel autonome à usage interne créé **doit être enregistré à l'actif** lorsque les deux conditions suivantes sont simultanément réunies :

– le projet est considéré par l'entité comme ayant de sérieuses chances de réussite technique ;

– l'organisme manifeste sa volonté de produire le logiciel, indique la durée d'utilisation minimale estimée compte tenu de l'évolution prévisible des connaissances techniques en matière de conception et de production de logiciels et précise l'impact attendu sur le compte de résultat.

La création d'un logiciel comporte trois phases qui sont divisées en huit étapes :

Phases	Étapes
Phase conceptuelle	1. Étude préalable 2. Analyse fonctionnelle (conception générale de l'application) 3. Analyse organique (conception détaillé de l'application)
Phase de production	4. Programmation (codification) 5. Tests et jeux d'essai
Phase de mise à disposition de l'utilisateur et de suivi	6. Documentation 7. Formation de l'utilisateur 8. Suivi du logiciel (maintenance)

Logiciel autonome à usage interne créé

La période d'activation des coûts en immobilisation incorporelle s'étend **de l'étape 3 à 6 incluse**.

Le coût de production d'un logiciel comprend l'analyse organique qui permet la conception détaillée de l'application, la programmation qui consiste à codifier l'application, les tests et les jeux d'essai et enfin l'élaboration de la documentation technique destinée à l'utilisation interne ou externe du logiciel.

Les coûts correspondant aux phases antérieures et postérieures doivent obligatoirement être constatés en **charges.**

Toutefois, dans le cas où les dépenses d'amélioration des logiciels existants réalisées a posteriori ont pour effet d'augmenter la durée d'utilisation ou les performances de ceux-ci, elles constituent des dépenses ultérieures immobilisables. Dans le cas contraire, c'est-à-dire lorsqu'elles n'ont pour effet que de maintenir le logiciel dans un état normal d'utilisation, elles sont portées en charges .

La frontière entre les différentes phases n'est pas toujours bien marquée et le début du processus de production est parfois délicat à définir (cf. notamment infra le cas particulier de la création de logiciel en mode agile). En outre, avant le lancement d'un projet de création de logiciel clairement identifié, des travaux de recherche et développement peuvent, dans un premier temps, relever d'un projet de développement plus global (cf. compte 203 « Frais de recherche et développement »).

Technique comptable

Dans le cadre d'un projet de développement informatique global, des travaux de recherches et développement sont engagés par l'organisme.

Phase de recherche

Toutes les dépenses encourues en phase de recherche sont enregistrées en charges.

Phase de développement sur N

Dès lors que les six conditions d'activation (cf. compte 203) sont remplies, les dépenses encourues lors de la phase de développement sont comptabilisées en immobilisation incorporelle en cours.

En fin d'exercice N, transfert à l'actif des frais de développement enregistrés en charges par nature au cours de l'exercice :

Débit 232 « Immobilisations incorporelles en cours »

Crédit 721 « Immobilisations incorporelles » (production immobilisée)

Sur l'exercice N+1, à l'achèvement des travaux de développement, mise en service après transfert des frais de développement enregistrés en charges au cours de l'exercice :

Débit 203 « Frais de recherche et de développement »

Crédit 232 « Immobilisations incorporelles en cours ».

Puis amortissement des frais de recherche et développement :

Débit 6811 « Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles »

Crédit 2803 « Frais de recherche et de développement ».

Sur l'exercice N+2, un projet précis de création de logiciel à usage interne est lancé sur la base des travaux de recherches et développement menés précédemment.

Après une phase conceptuelle où les dépenses encourues sont enregistrées en charges, la phase de conception détaillée de l'application et de production répondant aux conditions d'activations débute. Une partie des travaux est sous-traitée.

En fin d'exercice N+2, le logiciel n'étant pas achevé, les dépenses internes et externes enregistrées en charges au cours de l'exercice sont transférées en immobilisation en cours (les travaux confiés à des tiers peuvent être enregistrés, au cours de l'exercice, directement en immobilisation en cours) :

Débit 23252 « Logiciels créés » (immobilisations incorporelles en cours)

Crédit 721 « Immobilisations incorporelles » (production immobilisée).

Sur l'exercice N+3, après transfert des frais de développement enregistrés en charges au cours de l'exercice, le logiciel est mis en service (activation des coûts des étapes 3 à 6 incluses). La partie non encore amortie des frais de recherches et développement enregistrés au compte 203 peut être intégrée au coût de l'immobilisation créée :

Débit 20532 « Logiciels créés »

Crédit 23251 « Logiciels sous-traités » (immobilisations incorporelles en cours)

Crédit 203 « Frais de recherche et de développement ».

Cas particulier de la conception de logiciel en mode agile

En gestion de projet selon la méthode agile, les phases de création des logiciels présentées dans le tableau supra demeurent valables. Toutefois, ce mode de développement induit une simultanéité dans le temps des étapes 3 (analyse organique), 4 (programmation et codification du logiciel) et 5 (tests et jeux d'essais).

L'activation des coûts en immobilisation incorporelle en cours lors de développements « classiques » est prévue à partir de l'étape 3 (analyse organique).

Avec des développements en mode agile, l'activation en immobilisation incorporelle en cours s'effectue lorsque le logiciel est identifiable, soit, lors du premier test validé (la phase de recettage acceptée correspond au fait générateur de l'immobilisation incorporelle).

Dès lors, une immobilisation en cours est comptabilisée et tous les coûts ultérieurs peuvent être activés. La mise en service du logiciel intervient (passage du compte 23252 au débit du compte 20532) lors de la vérification du service régulier (VSR), date de début de l'amortissement du logiciel.

Dans le cadre de développements par « briques fonctionnelles » indépendantes, chaque fonctionnalité indépendante répond à la définition d'une dépense ultérieure immobilisable et donne lieu à une comptabilisation individualisée en immobilisation en cours (compte 23252), puis à une immobilisation incorporelle (20532) lors de sa VSR.

Lorsque les développements ultérieurs ne relèvent pas d'une fonctionnalité indépendante mais plutôt d'une évolution des immobilisations antérieurement mises en service, il convient de constater, par simplification, une dépense ultérieure immobilisable annuelle (compte 23252) qui doit faire l'objet d'une mise en service (compte 20532) au plus tard au 31/12 de l'année concernée ainsi que d'un plan d'amortissement dédié.

COMPTE 2058 – AUTRES CONCESSIONS ET DROITS SIMILAIRES, BREVETS, LICENCES, MARQUES, PROCÉDÉS ET VALEURS SIMILAIRES

COMPTABILISATION DES SITES INTERNET CRÉÉS EN INTERNE

La création de sites internet constitue une application spécifique des coûts de développement. Un site internet est un site accessible par l'ensemble des utilisateurs connectés au réseau mondial Web. Sont concernés les sites intranet accessibles uniquement par les employés d'une société ou d'une administration connectée à son réseau interne ainsi que les sites extranet dont tout ou partie du contenu peut être accessible soit par Internet, par des utilisateurs identifiés, soit par un autre intranet.

Il convient en particulier de définir :

– la typologie des sites Internet ;

– les éléments constitutifs de la phase de recherche et de celle de développement.

Afin de comptabiliser à l'actif les coûts de création de sites internet, l'organisme doit remplir simultanément toutes les conditions suivantes :

– le site internet doit avoir de sérieuses chances de réussite technique ;

– l'organisme à la capacité et l'intention d'achever, d'utiliser ou de vendre le site internet ;

– le site internet doit générer des avantages économiques futurs ;

– l'organisme dispose des ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour achever son développement, l'utiliser ou le vendre ;

– l'organisme est en capacité d'évaluer de façon fiable les dépenses attribuables au site internet en cours de développement.

1. Deux typologies de sites internet peuvent être identifiés :

Les sites Internet « passifs », sites de présentation destinés à donner des informations sur l'organisme. Ils ne participent pas aux systèmes d'information ou commerciaux de l'organisme. Ils constituent un support de publicité pour l'organisme et ne génèrent pas d'avantages économiques futurs distincts de ceux générés par d'autres actifs. En conséquence, les dépenses de création relatives à ces sites doivent être comptabilisées **en charges**.

Les sites Internet « actifs » sont des sites enregistrant des commandes clients ou participant aux systèmes d'information ou commerciaux de l'organisme.

Ils sont générateurs d'avantages économiques futurs. Leurs coûts de développement sont donc susceptibles d'être portés à l'**actif**.

Par ailleurs, les dépenses qui ont pour objet de transformer un site de simple présentation des activités de l'organisme en un site de commerce électronique permettant la prise de commandes doivent être analysées comme les dépenses de création d'un nouveau logiciel.

2. Traitement comptable des sites Internet actifs

Identification et traitement comptable des dépenses de coût de création d'un site internet.

La conception et le développement de sites internet comportent trois phases :

a) la phase de recherche préalable,

b) la phase de développement et de mise en production,

c) la phase d'exploitation.

a) La phase de recherche préalable

Les coûts engagés lors de la phase de recherche préalable (études de faisabilité, détermination des objectifs et des fonctionnalités du site…) sont obligatoirement comptabilisés **en charges. En effet,** il est impossible, à ce stade, d'évaluer avec une fiabilité suffisante les avantages économiques futurs que l'organisme pourra retirer de cet actif.

Par ailleurs, les frais de recherche initialement comptabilisés en charges, ne peuvent pas être réintégrés ultérieurement au coût de développement de l'actif, même si le projet aboutit, in fine, à la création de sites Internet actifs.

b) La phase de développement et de mise en production

L'enregistrement des coûts de développement et de production sont comptabilisés à l'actif si les six critères cumulatifs indiqués supra sont respectés. Dans ce cas, les dépenses à activer sont relatives à :

- l'obtention et à l'immatriculation d'un nom de domaine ;
- l'acquisition ou le développement du matériel et du logiciel d'exploitation qui se rapportent à la mise en fonctionnalité du site (les systèmes de gestion du contenu pouvant être mis à jour et les systèmes de commerce électronique dont le logiciel de cryptage ainsi que les interfaces avec d'autres systèmes

informatiques que l'organisme utilise) ;

- le développement, l'acquisition ou la fabrication sur commande d'un code pour les programmes (logiciel de catalogage, moteurs de recherche) de logiciels de bases de données et de logiciels intégrant les applications distribuées dans les programmes (base de données et systèmes comptables de l'organisme) ;
- la réalisation de la documentation technique qui ne constitue pas un guide d'utilisation ;
- les coûts afférents au contenu dont les frais induits par la préparation, l'alimentation et la mise à jour du site et l'expédition du site.

c) La phase d'exploitation

Les dépenses ultérieures au titre des sites Internet engagées après leur acquisition ou leur achèvement sont comptabilisées **en charges** lorsqu'elles sont **réalisées**, **sauf** :

- s'il est probable que ces dépenses permettront au site de générer des avantages économiques futurs au-delà du niveau de performance défini avant l'engagement des dépenses(adjonction à un site de nouvelles fonctions ou caractéristiques…) ;
- et si ces dépenses peuvent être évaluées et attribuées à l'actif de façon fiable et seront dans ce cas comptabilisées au compte *2058 « Autres concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires ».*

Les dépenses de la phase d'exploitation à traiter **en charges** comprennent :

– la formation des salariés participant à l'entretien du site,

– l'enregistrement du site auprès des moteurs de recherche,

– la réalisation des tâches administratives,

– la mise à jour des graphiques du site,

– la réalisation des sauvegardes régulières,

– la création de nouveaux liens,

– la vérification que les liens fonctionnent normalement et la mise à jour des liens existants,

– les révisions de routine de la sécurité du site,

– la réalisation de l'analyse de la situation,

– l'engagement de la redevance annuelle d'utilisation du nom de domaine.

L'amortissement des sites internet activés : est calculé selon la durée réelle d'utilisation. Celle-ci est en principe, courte pour tenir compte de la forte obsolescence technique.

Par ailleurs, la durée d'utilisation de certains actifs ne peut être déterminée. De fait, ils ne sont pas amortissables. Il s'agit par exemple du **nom de domaine** puisque l'organisme n'arrête pas l'utilisation du nom à une date donnée.

L'hébergement d'un site internet :

Le contrat d'hébergement est le contrat passé entre un utilisateur et une entreprise privée possédant un serveur par lequel le fournisseur héberge sur ses propres serveurs le site internet de l'utilisateur. L'hébergement est le plus souvent le prolongement technique naturel de l'accès au réseau. Les contrats d'accès au réseau et d'hébergement sont des contrats de prestations de services continues qui se rapprochent des contrats d'abonnements téléphonique.

En conséquence, la charge d'hébergement du site internet est enregistrée au compte 626 « Frais postaux et frais de télécommunications ».

Par ailleurs, les frais d'hébergement de la plate-forme internet peuvent s'assimiler à un contrat de prestation de services et sont comptabilisés au compte 611 « Sous-traitance générale ».

COMPTABILISATION DES BREVETS CRÉÉS EN INTERNE ET AUTRES FRAIS DE CRÉATION :

Ce sont des dépenses faites pour l'obtention de l'avantage que constitue la protection accordée sous certaines conditions à l'inventeur, à l'auteur ou au bénéficiaire du droit d'exploitation d'un brevet, d'une licence, d'une marque, d'un procédé, de droits de propriété littéraire et artistique ou au titulaire d'une concession.

La comptabilisation des brevets et autorisations de mise sur le marché (AMM) entre dans le cadre des coûts de développement.

Les coûts engagés au cours de la phase de recherche préalable sont comptabilisés obligatoirement en **charges**.

Les coûts engagés au cours de la période de développement (y compris les frais de dépôt) sont portés à l'**actif** si les conditions permettant l'activation sont remplies.

Les dépenses ultérieures sur les brevets et les marques qui ne font que maintenir les avantages économiques futurs incorporés dans la marque, ne satisfont pas aux critères d'activation et sont donc comptabilisés en charges. Il s'agit des frais de défense et de surveillances des marques créées ou acquises ainsi que les frais de renouvellement.

Technique comptable

Brevets et droits similaires acquis (sur ressources propres) :

Débit 2058 « Autres concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires » (et débit du compte de TVA déductible sur immobilisations, le cas échéant)

Crédit du compte de tiers intéressé

Brevets et droits similaires générés en interne :

Le traitement comptable est analogue à celui des frais de recherches et développement. Les coûts de développement peuvent être activés lorsque les conditions d'activation sont remplies (cf. compte 203). Lorsque les frais de développement relatif au projet breveté ont été préalablement activés au compte 203, la part non amortie de ces frais constitue la valeur du brevet (débit 2058 crédit 203).

COMPTABILISATION DE LA FIBRE OPTIQUE NOIRE (FON)

La fibre optique noire (FON) est une fibre « pré-configurée » qui n'est pas encore activée mais qui permet au futur utilisateur d'augmenter ses capacités en matière de télécommunications lors de sa mise en service.

Afin de permettre aux utilisateurs d'accéder à la fibre optique noire (FON) sans en supporter le coût de construction ni l'obsolescence, le propriétaire des FON conclut un IRU (indefeasible right of use) qui encadre l'octroi d'un droit permanent, irrévocable par le propriétaire et exclusif d'usage sur du long terme à l'utilisateur de l'équipement lui permettant d'en avoir la maîtrise des conditions d'utilisation, donc le contrôle du bien, sans en avoir le droit de propriété.

Le bénéficiaire de l'IRU doit généralement payer à la conclusion du contrat l'intégralité de la somme pour toute la durée du contrat. Ce versement initial est acquis irrévocablement par le propriétaire de l'équipement. Les risques associés à la propriété du bien (FON) sont transférés au titulaire de l'IRU. Ce droit est concédé pour une longue durée et peut être écourté par la fin de « vie » des équipements (FON) avant l'arrivée du terme de l'IRU, sans aucune indemnisation pour l'utilisateur.

L'IRU est un droit acquis par l'EPN pour une durée déterminée sur la FON. Il permet à son bénéficiaire de maîtriser les avantages économiques futurs liés à l'utilisation de la FON tout en supportant les risques et charges afférents.

À ce titre, l'IRU correspond aux critères d'une immobilisation incorporelle (2058 « Autres concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires ») et sera amorti sur la durée d'utilisation du bien (FON) qui doit correspondre à la durée inscrite dans le contrat d'IRU.

En plus du paiement forfaitaire versé en contrepartie du droit, le contrat d'IRU peut prévoir des charges périodiques correspondant :

– soit à des prestations de services accessoires exécutées par le concédant ou, en son nom et pour son compte, par un tiers (maintenances diverses)

– soit, le cas échéant, à des droits de passage, loyers et redevances d'occupation (notamment les redevances liées aux servitudes ou aux permissions de voirie nécessaires au parcours du câble lorsqu'il emprunte le domaine public), acquittés par le concédant puis refacturés au bénéficiaire de l'IRU à due proportion des capacités ou du nombre de fourreaux ou de fibres qui lui sont concédés au travers de l'IRU.

COMPTE 206 – DROIT AU BAIL

Le droit au bail est le montant versé ou dû au locataire précédent en considération du transfert à l'acheteur des droits résultant tant des conventions que de la législation sur la propriété commerciale. Il s'agit d'un droit de renouvellement ou d'indemnité d'éviction, ainsi que les loyers éventuellement inférieurs au prix de marché et les révisions de loyer encadrés par la législation. Le droit au bail est un droit d'entrée qui est versé au propriétaire d'un local commercial, en sus du prix de location, lors de l'entrée en jouissance.

Lorsque ce droit d'entrée est considéré comme ayant pour effet **l'acquisition d'éléments incorporels nouveaux**, il est enregistré à l'**actif au compte 206 « Droit au bail »**.

En revanche, lorsque **le droit au bail a le caractère d'un supplément de loyer** et est considéré comme **une charge** d'exploitation, il doit être comptabilisé au compte **613 « Locations »**. La partie concernant les annuités de bail postérieures à l'exercice devra être portée en charges constatées d'avance qui seront ensuite reprises sur la durée

du bail. Quand le loyer est en deçà du marché ou quand le bailleur réalise des travaux de remise à neuf ou d'agencement pour le nouveau locataire qui augmente la valeur locative de l'immeuble, le droit d'entrée payé pour rembourser les travaux au bailleur correspond à un supplément de loyer à constater en charges rémunérant ainsi cette augmentation de valeur locative.

IMMOBILISATIONS ACQUISES MOYENNANT LE PAIEMENT DE REDEVANCES ANNUELLES

Cette partie traite de l'acquisition du droit de propriété d'une immobilisation et non du droit d'utilisation de cette immobilisation. Il s'agit notamment des fonds de commerce, listes de clients et brevets acquis moyennant le paiement d'une redevance pendant une durée préalablement déterminée par contrat.

Les immobilisations incorporelles acquises dans ces conditions suivent les règles générales de comptabilisation des actifs et notamment le critère de fiabilité du coût d'entrée (un élément est comptabilisé à l'actif lorsque son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante).

L'ensemble des éléments incorporels du fonds de commerce (droit au bail, s'il ne fait pas l'objet d'une convention à part, enseigne ou nom commercial), qui ne font pas l'objet d'une évaluation et d'une comptabilisation séparées au bilan et qui concourent au maintien ou au développement du potentiel d'activité de l'organisme sont comptabilisés au compte 207 « Fonds commercial ».

Lors de l'acquisition, le contrat peut prévoir une partie fixe et une partie variable du coût d'entrée qui seront comptabilisées à l'actif. Le montant à retenir pour la comptabilisation à l'actif doit correspondre à la valeur vénale du bien au moment de la signature de l'acte, c'est-à-dire la valeur actualisée des redevances probables qui seront versées au cours de la période prévue.

Comptabilisation du prix d'acquisition.

Technique comptable

Débit 2058 « Autres concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires »

Crédit du compte de tiers 4041 « Fournisseurs – Achats d'immobilisations » cédant de l'immobilisation.

Puis,

Débit « 4041 « Fournisseurs – Achats d'immobilisations »

Crédit du compte de trésorerie.

Lors du versement des redevances.

Si les redevances versées excèdent le montant initialement comptabilisé à l'actif, l'excédent constitue une charge d'exploitation s'il n'est pas porteur d'avantages économiques supplémentaires pour l'acquéreur ou une augmentation de la valeur de l'immobilisation dans le cas inverse.

Si le montant des redevances se révèle avant l'expiration de la période de versement inférieur au montant estimé et comptabilisé comme coût d'acquisition, il constitue un indice de perte de valeur pouvant conduire à comptabiliser une dépréciation.

COMPTE 207 – FONDS COMMERCIAL

Spécificité des établissements publics d'aménagement, établissements publics à caractère industriel et commercial, établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles.

L'ensemble des éléments incorporels du fonds de commerce (droit au bail, s'il ne fait pas l'objet d'une convention à part, enseigne ou nom commercial), qui ne font pas l'objet d'une évaluation et d'une comptabilisation séparées au bilan et qui concourent au maintien ou au développement du potentiel d'activité de l'organisme sont comptabilisés au compte **207 « Fonds commercial ».**

COMPTE 208 – AUTRES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

Les immobilisations incorporelles qui n'entrent pas dans le descriptif du fonctionnement des comptes supra peuvent être comptabilisées au compte 208 « Autres immobilisations incorporelles ».

COMPTE 23 – IMMOBILISATIONS EN COURS

COMPTE 232 – IMMOBILISATIONS INCORPORELLES EN COURS

Les immobilisations incorporelles en cours sont des immobilisations inachevées correspondant à des travaux réalisés en interne ou confiés à des tiers et se rattachant à un actif immobilisé incorporel identifiable.

Différentes étapes peuvent être observées selon le déroulement des travaux.

Lorsque des travaux ne se rapportent pas à une immobilisation incorporelle identifiable, les frais correspondants doivent être constatés en charges au compte de résultat (prestataires externes et ou charges transverses). Ainsi, en fin d'exercice, en l'absence d'identification d'une immobilisation incorporelle, les charges engagées ne peuvent être intégrées à l'actif.

Lorsque le projet est suffisant avancé et permet l'identification d'une immobilisation, les charges de l'exercice engagées par l'organisme pour la création de l'immobilisation sont transférées à l'actif au compte 232 concerné en fin d'exercice par une écriture de production immobilisée (compte 721). Si l'actif immobilisé incorporel est identifié dès l'initiation des travaux, les coûts, en particulier pour les travaux confiés à des tiers, peuvent être constatés directement au débit du compte 232.

Technique comptable :

L'organisme réalise des travaux (en interne et/ou sous traités) pour la création d'une immobilisation incorporelle, dans le cadre de son activité. Dès le premier exercice, les travaux réalisés se rapportent à un actif identifiable. Les frais liés à ces travaux initialement inscrits en charges de l'exercice doivent être transférés en fin d'exercice à l'actif du bilan au compte 232. Un suivi analytique des dépenses (en particulier les charges transverses internes) doit permettre d'identifier les éléments constituant le coût de production pouvant être immobilisés.

1. En fin d'exercice, constatation des travaux réalisés en N

Débit du compte 232 « Immobilisation incorporelle en cours » concerné

Crédit 721 « Immobilisation incorporelle » (production immobilisée).

2. Constatation des travaux réalisés en N+1

Débit du compte 232 « Immobilisation incorporelle en cours » concerné

Crédit 721 « Immobilisation incorporelle ».

3. Mise en service de l'immobilisation en N+1

Débit du compte 20 « Immobilisation incorporelle » concerné, pour le montant TTC ou HT

Débit 44562 « TVA déductible sur immobilisations » (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

Crédit du compte 232 « Immobilisation incorporelle en cours » concerné

Crédit 4457 « Taxes sur le chiffre d'affaires collectées par l'établissement » (cas d'immobilisation comptabilisée HT)

COMPTE 237 – AVANCES ET ACOMPTES VERSES SUR COMMANDES D'IMMOBILISATION INCORPORELLES

Les avances et acomptes versés par l'établissement à des tiers pour l'acquisition d'immobilisations incorporelles en cours sont portés au compte 237 « Avances et comptes versés sur commandes d'immobilisation incorporelles ».

Une avance est payée au fournisseur avant tout commencement d'exécution de ses prestations et service fait. Elle donne lieu à une récupération lors du paiement des factures. Un acompte constitue un paiement partiel, qui rémunère un service partiellement fait. Il ne donne pas lieu à récupération.

À compter du 1er janvier 2023, les règles d'exigibilité de la TVA en matière d'avances ou d'acomptes sont identiques que l'on se trouve en présence de livraisons de biens ou de prestations de services. La TVA devient exigible au moment de son encaissement (fournisseur) à concurrence du montant encaissé ouvrant simultanément le droit à déduction (client).

Technique comptable

Comptabilisation d'une avance

L'organisme passe commande pour l'achat d'une immobilisation incorporelle auprès d'un fournisseur. Il verse dans un premier temps une avance de 120 euros TTC (100 euros HT et 20 euros TVA). Dans un second temps, la livraison intervient et l'organisme reçoit quelques jours plus tard une facture de 1200 euros TTC (1000 euros HT et 200 euros TVA) avec un net à payer de 1080 euros, déduction faite de l'avance de 120 euros précédemment versée.

1. Constatation de l'avance

Débit 2371 « Avances versées sur commandes d'immobilisations incorporelles » (montant de l'avance HT) 100

Débit 44585 « TVA à régulariser » : (montant de TVA de l'avance) 20

Crédit 404 « Fournisseurs d'immobilisations » (montant de l'avance TTC) 120

2. Paiement de l'avance

Débit 404 « Fournisseurs d'immobilisations » (montant de l'avance TTC) 120
Débit 44562 « TVA déductible sur immobilisations » (montant de TVA de l'avance) 20
Crédit 44585 « TVA à régulariser » (montant de TVA de l'avance) 20
Crédit compte de disponibilités (montant de l'avance TTC) 120

3. À la livraison, certification du service fait pour le montant de l'immobilisation incorporelle.

Débit du compte 20 d'immobilisation incorporelle concerné (montant HT) 1000
Débit 44586 « TVA sur factures non parvenues » (montant de TVA) 200
Crédit 4084 « Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations » (montant TTC) 1200

4. Comptabilisation de la demande de paiement à la réception de la facture pour la valeur de l'immobilisation incorporelle selon le régime de la TVA sur les encaissements

Débit 4084 « Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations » (montant TTC de la DP) 1200
Débit 44562 « TVA déductible sur immobilisations » (montant de TVA de la DP- montant de TVA de l'avance) 180
Crédit 404 « Fournisseurs d'immobilisations » (montant TTC de la DP hors avance TTC) 1080
Crédit 2371 « Avances versées sur commandes d'immobilisations incorporelles » (montant de l'avance HT) 100
Crédit 44586 « TVA sur factures non parvenues » (montant de TVA de la DP) 200

5. Règlement du fournisseur pour le solde de la facture (hors avance)

Débit 404 « Fournisseurs d'immobilisations » (montant TTC de la DP hors avance TTC) 1080
Crédit compte de disponibilités (montant TTC de la DP hors avance TTC) 1080

Comptabilisation d'un acompte

L'organisme passe commande pour l'achat d'une immobilisation incorporelle auprès d'un fournisseur. Suite à une livraison partielle, il verse dans un premier temps un acompte de 120 euros TTC (100 euros HT et 20 euros TVA). Dans un second temps, la livraison est finalisée et l'organisme reçoit quelques jours plus tard une facture de 1200 euros TTC (1000 euros HT et 200 euros TVA) avec un net à payer de 1080 euros, déduction faite de l'acompte de 120 euros précédemment versé.

1. À la livraison, certification du service fait partiel

Débit 2372 « Acomptes versés sur commandes d'immobilisation incorporelles » (montant HT de l'acompte) 100
Débit 44586 « TVA sur factures non parvenues » (montant de TVA de l'acompte) 20
Crédit 4084 « Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations » (montant TTC de l'acompte) 120

2. Réception de la facture d'acompte

Débit 4084 « Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations » (montant TTC de l'acompte) 120
Débit 44562 « TVA déductible sur immobilisations » (montant de TVA de l'acompte) 20
Crédit 404 « Fournisseurs d'immobilisations » (montant TTC de l'acompte) 120
Crédit 44586 « TVA sur factures non parvenues » (montant de TVA de l'acompte) 20

3. Paiement de l'acompte

Débit 404 « Fournisseurs d'immobilisations » (montant TTC de l'acompte) 120
Crédit compte de disponibilités (montant TTC de l'acompte) 120

4. À la livraison, certification du service fait pour le solde

Débit du compte 20 d'immobilisation incorporelle concerné (montant HT) 1000
Débit 44586 « TVA sur factures non parvenues » (montant de TVA total hors TVA de l'acompte) 180
Crédit 4084 « Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations » (montant TTC hors acompte TTC) 1080
Crédit 2372 « Acomptes versés sur commandes d'immobilisation incorporelles » (montant HT de l'acompte) 100

5. Comptabilisation de la demande de paiement pour le solde

Débit 4084 « Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations » (montant TTC hors acompte TTC) 1080

Débit 44562 « TVA déductible sur immobilisations » (montant de TVA totale hors TVA de l'acompte) 180

Crédit 404 « Fournisseurs d'immobilisations » (montant TTC de la DP hors acompte TTC) 1080

Crédit 44586 « TVA sur factures non parvenues » (montant de TVA totale hors TVA de l'acompte) 180

6. Règlement du fournisseur pour le solde de la facture

Débit 404 « Fournisseurs d'immobilisations » (montant TTC de la DP hors acompte TTC) 1080

Crédit compte de disponibilités (montant TTC de la DP hors acompte TTC) 1080.+

Section 3 : amortissement des immobilisations incorporelles

COMPTE 28 – AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS

COMPTE 280 – AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

En présence d'une immobilisation amortissable, des dotations aux amortissements doivent être comptabilisées lors des opérations d'inventaire, conformément au plan d'amortissement.

L'amortissement des immobilisations traduit la perte de valeur irréversible de l'immobilisation, du fait de la consommation des avantages économiques attendus. Il représente l'amoindrissement de la valeur de l'élément d'actif résultant de l'usage de celui-ci sur une durée déterminée.

L'ensemble des règles générales relatives à l'amortissement des immobilisations corporelles sont applicables aux immobilisations incorporelles :

- seules les immobilisations incorporelles dont la durée d'utilisation par l'entité est déterminable sont amortissables ;
- l'amortissement d'une immobilisation incorporelle est la traduction comptable de la consommation des avantages économiques attendus en fonction de son utilisation probable.

La valeur amortissable de l'actif est sa valeur brute (valeur d'entrée dans le patrimoine ou valeur de réévaluation) sous déduction de sa valeur résiduelle. La valeur résiduelle représente la valeur vénale de l'actif à la fin de son utilisation diminuée des coûts de sortie.

La durée d'amortissement doit correspondre à la durée réelle d'utilisation de l'immobilisation par l'organisme qui débute à la date de consommation des avantages économiques attendus, soit la date de mise en service, date à laquelle l'immobilisation est en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction. Or elle peut être différente de la durée d'usage et tenir compte des habitudes de conservation de l'immobilisation par l'organisme. Si la durée d'usage est adoptée sur un plan fiscal, l'organisme devra constater un amortissement dérogatoire calculé par différence entre la dotation calculée en comptabilité en fonction de la durée d'utilisation et la dotation calculée sur le plan fiscal en fonction de la durée d'usage. L'amortissement est calculé pour chaque catégorie d'immobilisations*, au prorata du temps prévisible d'utilisation*.

Les taux d'amortissement relatifs aux durées d'amortissement des différentes catégories d'immobilisations incorporelles sont fixés par le conseil d'administration.

Toute modification significative des conditions d'utilisation du bien justifie la révision prospective du plan d'amortissement en cours d'exécution.

Les brevets et les licences qui bénéficient d'une protection juridique limitée dans le temps sont amortissables sur la durée de protection qui peut être différente de la durée d'utilisation de ces éléments.

A contrario, les fonds commerciaux acquis ne donnent pas lieu à un plan d'amortissement, car la durée de consommation des avantages économiques attendus n'est pas déterminable.

Dans certains cas, si les conditions d'exploitation de l'immobilisation sont modifiées à une date donnée. La durée de l'amortissement sera modifiée en conséquence afin d'être calculée sur la durée résiduelle d'exploitation de l'actif incorporel. Il s'agit alors d'un changement d'estimation comptable qui nécessite une modification prospective des états financiers. Conformément aux dispositions du fascicule n°14, une information dédiée doit être donnée en annexe.

Les immobilisations incorporelles peuvent être amorties selon le mode linéaire ou dégressif. Le mode linéaire est privilégié et doit être appliqué de manière constante pour tous les actifs de même nature ayant des conditions d'utilisation identiques.

Certaines immobilisations dont les logiciels sont éligibles à un amortissement exceptionnel fiscal (voir infra).

L'amortissement est déterminé par le plan d'amortissement de chaque actif qui est indiqué sur chaque fiche d'immobilisation. La mise à jour de la fiche d'immobilisation dans la comptabilité auxiliaire peut générer automatiquement l'écriture dans le système d'information à partir d'un schéma pré-paramétré.

Afin de comptabiliser la dotation aux amortissements, une demande de comptabilisation est enregistrée par l'agent comptable en date du 31/12/N selon les schémas indiqués ci-dessous. La demande de comptabilisation ne génère aucun impact budgétaire et n'est pas extournée automatiquement sur l'exercice N+1.

COMPTE 2803 – FRAIS DE RECHERCHE ET DE DÉVELOPPEMENT

Les frais de développement immobilisés doivent être amortis sur leur durée réelle d'utilisation dans un délai maximal de cinq ans. A titre exceptionnel et pour des projets particuliers, l'amortissement peut être pratiqué sur une durée plus longue n'excédant pas la durée d'utilisation de ces actifs. Il doit par ailleurs en être justifié dans l'annexe.

En cas d'échec du projet pour lequel la probabilité d'obtention d'avantages économiques futurs n'existe plus. Les frais correspondants sont immédiatement amortis selon les modalités ci-dessous.

Technique comptable

Débit 6811 « Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles »

Crédit 2803 « Frais de recherche et de développement ».

Les frais de développement sont amortis à compter de la date de début de consommation des avantages économiques futurs, c'est-à-dire dès le début d'utilisation ou de vente du produit ou procédé et donc de la comptabilisation à l'actif sans attendre la fin de la période de production.

COMPTE 2805 – CONCESSIONS ET DROITS SIMILAIRES, BREVETS, LICENCES, DROITS ET VALEURS SIMILAIRES

Dans la mesure où la valeur d'un brevet est liée pour l'essentiel à la protection juridique qu'il accorde, la durée d'amortissement du brevet doit correspondre à la durée de la protection juridique quand bien même les éléments générateurs d'avantages économiques liés (procédés, etc...) continueraient à être utilisés au-delà de cette période. Néanmoins, si la durée d'utilisation d'un brevet devait être estimée par l'entité comme plus courte que la durée de protection, il conviendrait de retenir la durée d'utilisation prévue soit la plus brève. Une information en annexe mentionnera le raisonnement ayant conduit à retenir cette option.

Les dépenses d'acquisition ou de dépôt de brevets peuvent être amorties sur une période minimale de cinq ans.

Un brevet acquis devrait être amorti à compter de sa date d'acquisition et un brevet créé à compter de sa date de dépôt.

L'amortissement des logiciels :

Logiciel acquis :

Contrairement à la règle générale**,** l'amortissement doit commencer à compter de la date d'acquisition du logiciel et non de celle de la mise en service et sera amorti selon la durée réelle d'utilisation.

Technique comptable

Débit 6811 « Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles »

Crédit 2805 « Concessions et droits similaires, brevets, licences, droits et valeurs similaires » (même ventilation que le compte 205).

Les logiciels sont éligibles à un amortissement fiscal exceptionnel dès le premier jour du mois d'acquisition et sur une durée de 12 mois. Le complément d'amortissement résultant de son application doit obligatoirement être comptabilisé en amortissement dérogatoire selon les modalités précisées infra.

Logiciels créés :

Logiciels autonomes : tant que le logiciel n'est pas achevé, il ne donne pas lieu à amortissement et est inscrit en immobilisations incorporelles en cours.

L'amoindrissement de la valeur d'un projet comptabilisé dans le compte « immobilisations corporelles en cours » dont les effets ne sont pas irréversibles est constaté par une dépréciation.

Si le projet échoue, la dépréciation sera reprise soldant ainsi le compte 232 « Immobilisations incorporelles en cours » par le débit du compte 6577 « Valeur comptable des éléments d'actif cédés (hors immobilisations financières et hors fondations) ».

Dès que le logiciel est achevé, l'enregistrement initial est transféré au compte 20532 « Logiciels créés » ; il est alors amorti sur sa durée probable d'utilisation.

Logiciel faisant partie d'un projet de développement :

Les logiciels faisant partie d'un projet de développement sont amortis sur leur durée réelle d'utilisation. Néanmoins si celle-ci dépasse cinq ans, une justification doit être fournie en annexe (voir technique comptable supra). La date de départ des amortissements est la date de mise en service, soit la date à laquelle l'immobilisation est en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par l'organisme.

Logiciels indissociables du matériel : ils sont amortis au même rythme que le matériel auquel ils appartiennent sauf s'ils répondent à la définition d'un composant.

Les sites internet : lorsque leurs dépenses de création sont immobilisées, elles sont amortissables, car les sites sont susceptibles de perdre de la valeur notamment du fait de l'obsolescence technique. La durée d'amortissement à retenir est la durée d'utilisation du site.

COMPTE 2806 – DROIT AU BAIL

Le traitement comptable diffère en fonction de l'option choisie et devra être mentionné en annexe. Le droit au bail n'est pas amortissable s'il correspond à une immobilisation incorporelle à durée de vie indéfinie. A contrario, il est amortissable si sa durée d'utilisation est déterminable et correspond à la durée du bail.

Spécificité des établissements publics à caractère industriel et commercial.

Les ***établissements publics à caractère industriel et commercial*** *n'amortissent pas l*e droit au bail. Ils peuvent néanmoins constituer, en cas de nécessité justifiée, une dépréciation au compte 2906 « Droit au bail ».

Spécificité des établissements publics administratifs.

L'indemnité de droit au bail doit faire l'objet d'un amortissement :

– sur la durée du bail, si l'établissement est assuré de conserver la jouissance des locaux pendant une période déterminée, ou,

– en totalité sur l'exercice au cours duquel a été effectué son versement, s'il s'agit d'une location précaire, puisque les locaux peuvent à tout moment être repris par le propriétaire.

COMPTE 2807 – FONDS COMMERCIAL

Spécificité des établissements publics d'aménagement, établissements publics à caractère industriel et commercial, établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles.

Les fonds commerciaux n'étant pas identifiables, ils ne sont pas amortissables car, la durée de consommation des avantages économiques attendus de ces actifs n'est pas déterminable. Par contre, ils peuvent faire l'objet d'une dépréciation lorsque leur valeur actuelle devient inférieure à leur valeur comptable.

COMPTE 2808 – AUTRES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

Les amortissements relatifs aux autres immobilisations incorporelles seront comptabilisés au compte 2808 « Autres immobilisations incorporelles ».

Spécificité des établissements publics d'aménagement, établissements publics à caractère industriel et commercial, établissements publics fonciers, établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel

Pour les organismes soumis à l'impôt sur les sociétés, l'amortissement fiscal doit être constaté dès l'inscription des frais à l'actif. L'amortissement dérogatoire est une fraction d'amortissement qui ne correspond pas à l'objet normal d'un amortissement économique et est comptabilisé en application de dispositions fiscales. Ainsi les amortissements comptables (ou économiquement justifiés) minorent l'actif alors que l'amortissement dérogatoire majore le passif. L'amortissement dérogatoire peut résulter de la durée d'amortissement, de la base amortissable ou du mode d'amortissement.

L'amortissement dérogatoire est le décalage entre l'amortissement comptable et l'amortissement fiscal qui est constaté au compte 6845 « Amortissements dérogatoires ».

Technique comptable

Débit 6845 « Amortissements dérogatoires »
Crédit 145 « Amortissements dérogatoires ».

Section 4 : dépréciation des immobilisations incorporelles

La dépréciation constitue une perte de valeur jugée réversible d'un actif, que celui-ci soit amortissable ou non.
Lorsque la dépréciation est relative à un actif amortissable, elle diminue la base amortissable de cet actif, modifiant ainsi le plan d'amortissement (modification prospective). Les dépréciations sont inscrites distinctement à l'actif en diminution de la valeur d'éléments correspondants.

La réalisation d'un test de dépréciation est obligatoire lorsqu'il existe un indice de perte de valeur. L'indice de perte de valeur peut correspondre à une brutale diminution de la valeur de marché de l'actif, un changement important de l'environnement de l'entité, une dégradation de l'actif imprévue, ou encore une performance de l'actif inférieure aux prévisions.

Le test de dépréciation consiste à comparer la valeur nette comptable de l'actif immobilisé à sa valeur actuelle.

La valeur actuelle est la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage. Les immobilisations incorporelles ont rarement une valeur vénale et sont donc en général dépréciées sur la base de leur valeur d'usage qui est évaluée en fonction des flux nets de trésorerie.

La valeur vénale correspond au montant qui pourrait être obtenu, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie.

La valeur d'usage est la valeur d'estimation des avantages économiques futurs attendus de l'utilisation de l'actif et de sa sortie, valeur déterminée en fonction des flux nets de trésorerie attendus.

L'ensemble des règles générales relatives à la déprécation des immobilisations corporelles sont applicables aux immobilisations incorporelles.

COMPTE 29 – DÉPRÉCIATIONS DES IMMOBILISATIONS

COMPTE 290 – DÉPRÉCIATIONS DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

1. Constitution de la dépréciation :

À la clôture des comptes, l'évaluation des éléments d'actif est systématiquement effectuée élément par élément à la valeur nette comptable (valeur d'entrée diminuée des amortissements et éventuelles dépréciations).

Si la valeur actuelle est inférieure à la valeur nette comptable, une dépréciation sera alors constatée à hauteur de la différence. La valeur actuelle est alors retenue comme valeur d'inventaire.

A contrario, si la valeur actuelle est supérieure à la valeur nette comptable, aucune plus-value latente n'est comptabilisée.

La constatation de la dépréciation est comptabilisée à partir d'une demande de comptabilisation saisie par l'ordonnateur puis enregistrée par l'agent comptable en date du 31/12/N selon le schéma indiqué ci-dessous.

De même, la reprise de la dépréciation s'effectue via une demande de comptabilisation, saisie et validée par les mêmes acteurs. La demande de comptabilisation (en dotation et en reprise) ne génère aucun impact budgétaire et n'est pas extournée automatiquement sur l'exercice N+1.

Technique comptable

Débit 6816 « Dotations pour dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles »
Crédit 290 « Dépréciations des immobilisations incorporelles ».

2. À la clôture de chaque exercice :

a) L'augmentation de la dépréciation : Lorsque la différence entre la valeur nette comptable et la valeur actuelle

augmente, un complément de dotation doit être comptabilisé.

Technique comptable

Débit 6816 « Dotations pour dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles »

Crédit 290 « Dépréciations des immobilisations incorporelles ».

b) Diminution de la dépréciation (reprise lorsque la dépréciation est devenue en partie obsolète)

Technique comptable

Débit 290 « Dépréciations des immobilisations incorporelles »

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

3. **L'annulation d'une dépréciation devenue sans objet :** la dépréciation est alors reprise pour le solde.

Technique comptable

Débit 290 « Dépréciations des immobilisations incorporelles », solde de la dépréciation

Crédit 7816 « Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles », solde de la dépréciation

COMPTE 292 – DÉPRÉCIATIONS DES IMMOBILISATIONS MISES EN CONCESSION

Les modalités de fonctionnement du compte 292 sont semblables à celles du compte 290.

Le compte 292 est utilisé pour les dépréciations sur les immobilisations mises en concession, imputées au compte 22 - « Immobilisations mises en concession ». Un fascicule dédié décline les dispositions de la norme 18 « contrats concourant à la réalisation d'un service public » du RNCEP.

COMPTE 293 – DÉPRÉCIATION DES IMMOBILISATIONS EN COURS

Les modalités de fonctionnement des sous-comptes 293 sont semblables à celles du compte 290.

COMPTE 2932 – IMMOBILISATIONS INCORPORELLES EN COURS

Technique comptable

Un brevet figure à l'actif d'un organisme pour une VNC au 31/12/N de 30 000 €. Sa durée d'utilisation résiduelle est de 3 ans. Il fait l'objet d'un amortissement linéaire.

Compte tenu de l'évolution technologique, l'organisme met en œuvre un test de perte de valeur. En l'absence de valeur vénale du brevet, la valeur d'usage est déterminée d'après les flux nets de trésorerie suivants :

N+1 : 15 000 €

N+2 : 10 000 €

N+3 : 2 000 €

Le taux d'actualisation est de 5 %.

Déterminons si l'organisme doit constater une dépréciation du brevet au 31 décembre N et quelles sont les conséquences comptables de cette dépréciation éventuelle, en l'absence de remise en cause de la durée d'utilisation du brevet.

La valeur d'usage du brevet au 31 décembre N ressort à :

$15\,000/1{,}05 + 10\,000/1{,}05^{2} + 2\,000/1{,}05^{3} = 25\,084$ €

En l'absence de valeur vénale, la valeur actuelle est égale à la valeur d'usage. La valeur nette comptable du brevet (30 000) excède sa valeur actuelle (25 084).

Une dépréciation de 30 000 – 25 084 = 4 916 doit être constatée.

Débit 6816 « Dotations pour dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles »

Crédit 2905 « Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires ».

La nouvelle base amortissable du brevet s'élève à :

VNC avant dépréciation – dépréciation = 30 000 – 4 916 =25 084 €.

La durée d'utilisation résiduelle est de 3 ans.

L'annuité d'amortissement N+1 sera de : 25 084 /3 = 8 361 €

Section 5 : sortie du bien du patrimoine de l'organisme

Si l'organisme dispose d'une comptabilisation auxiliaire des immobilisations dans son système d'information, il doit renseigner la fiche d'immobilisation à partir des dates et valeurs de sortie du bien afin qu'elle génère les pièces de comptabilisation dont les schémas sont indiqués ci-dessous et mette à jour automatiquement la comptabilité générale.

De même la comptabilité auxiliaire doit permettre de faire le lien entre le bien et son financement.

L'évaluation d'une immobilisation incorporelle à la sortie du patrimoine

Les enregistrements comptables liés à la sortie du patrimoine d'une immobilisation incorporelle concernent :
– la constatation de l'annuité d'amortissement au titre de l'exercice de cession ;
– la sortie de l'immobilisation du patrimoine.

- **Hypothèse d'une cession à titre onéreux**

a) Il convient de constater l'année de cession du bien un complément d'amortissement si le bien n'est pas totalement amorti

Le montant de ce complément d'amortissement est calculé de la manière suivante :

Montant de l'annuité pleine prévue par le plan d'amortissement x nombres de jours (du 01/01 de l'année de cession jusqu'au jour de cession exclu) / 360 jours.

La comptabilisation de la dotation complémentaire s'effectue à partir d'une demande de comptabilisation selon le schéma ci-dessous :

Technique comptable

Débit 6811 « Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles »

Crédit 280X « Amortissements des immobilisations incorporelles ».

b) Sortie de l'immobilisation de l'actif du bilan :

Le cumul des amortissements pratiqués est soldé.

Débit 280X « Amortissements des immobilisations incorporelles »

Crédit 20X « Immobilisations incorporelles ».

L'immobilisation est sortie de l'actif pour sa valeur nette comptable.

Débit 6577 « Valeur comptable des éléments d'actif cédés (hors immobilisations financières et hors fondations) »

Crédit 20X « Immobilisations incorporelles ».

Comptabilisation du produit de cession :

Débit 462X « Créances sur cessions d'immobilisations »

Crédit 7577 « Produits des cessions d'éléments d'actif (hors immobilisations financières et hors fondations) ».

Reprise des éventuelles dépréciations constatées :

Débit 290X « Dépréciations des immobilisations incorporelles »

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

- **Hypothèse d'une cession à titre gratuit**

Les écritures à comptabiliser sont similaires à celles relatives à une cession à titre onéreux. Aucun produit de cession n'est cependant comptabilisé.

a) Il convient de constater l'année de cession du bien un complément d'amortissement si le bien n'est pas totalement amorti.

Le montant de ce complément d'amortissement est calculé de la manière suivante :

Montant de l'annuité pleine prévue par le plan d'amortissement x nombres de jours (du 01/01 de l'année de cession jusqu'au jour de cession exclu) / 360 jours.

La comptabilisation de la dotation complémentaire s'effectue à partir d'une demande de comptabilisation selon le schéma ci-dessous :

Technique comptable

Débit 6811 « Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles »

Crédit 280X « Amortissements des immobilisations incorporelles ».

b) Sortie de l'immobilisation de l'actif du bilan :

Le cumul des amortissements pratiqués est soldé.

Débit 280X « Amortissements des immobilisations incorporelles »

Crédit 20X « Immobilisations incorporelles ».

L'immobilisation est sortie de l'actif pour sa valeur nette comptable.

Débit 6577 « Valeur comptable des éléments d'actif cédés (hors immobilisations financières et hors fondations) »

Crédit 20X « Immobilisations incorporelles ».

Reprise des éventuelles dépréciations constatées

Débit 290X « Dépréciations des immobilisations incorporelles »

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

- **Hypothèse d'une mise au rebut**

Le bien est en général totalement amorti à la date de la mise au rebut. À défaut, il convient de pratiquer un amortissement complémentaire afin de solder la valeur de l'actif avant toute comptabilisation de la sortie du bien.

Comptabilisation de l'amortissement complémentaire pour le solde.

Technique comptable

Débit 6811 - Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles

Crédit 280X - Amortissements des immobilisations incorporelles

L'immobilisation est sortie de l'actif. Sa valeur nette comptable est nulle.

Technique comptable

Débit 280X « Amortissements des immobilisations incorporelles »

Crédit 20X « Immobilisations incorporelles ».

CAS PARTICULIER DE LA CESSION DES LOGICIELS

Deux cas peuvent se présenter :

1. L'organisme **cède son matériel informatique et ses logiciels adaptés** : les modalités comptables à appliquer sont celles indiquées supra.
2. L'organisme **ne cède qu'un droit d'usage** de ses logiciels.

L'organisme maintient le logiciel à son bilan. De ce fait, il ne s'appauvrit pas. L'organisme doit comptabiliser la perception d'un produit correspondant à une prestation de service rendu (mise à disposition d'une technologie). Il ne s'agit pas d'une cession d'immobilisations. En conséquence, cette prestation de service est comptabilisée par analogie avec les redevances sur brevets, par la constatation d'un produit au compte 758 « Divers autres produits ».

Par ailleurs, seuls les coûts de duplication sont à comptabiliser au compte 658 « Diverses autres charges ».

Section 6 : la comptabilisation des immobilisations incorporelles contrôlées conjointement (cf. section 5 du fascicule n° 6 : modalités de comptabilisation des immobilisations corporelles (cf. norme 6))

FASCICULE N° 6 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES (CF. NORME 6)

Le présent fascicule s'organise de manière différente des autres fascicules de l'instruction commune qui, pour la plupart, commentent les comptes de chaque norme de manière croissante. De par la nature particulière des immobilisations corporelles qui évoluent au cours de leur vie d'actif sous l'impact des amortissements, des dépréciations, ou encore des dépenses ultérieures, la présentation suivante a été adoptée :

– les schémas de comptabilisation initiale et de sortie de l'actif, applicables à l'ensemble des comptes 21, 23, 28 et 29 d'immobilisations corporelles hors biens vivants sont présentés à la suite des commentaires des comptes, dans la sous-section 2 ;

– la sous-section 3 est consacrée aux modalités de comptabilisation des dépenses ultérieures.

Le seuil unitaire de signification qui permet de distinguer la comptabilisation des dépenses en immobilisations ou en charges est fixé par l'organe délibérant de l'organisme. Les seuils peuvent être définis par catégories d'éléments ou par types d'activités concernées. Le regroupement par lot n'est pas permis ; ainsi les seuils ne peuvent concerner que des immobilisations corporelles ou des logiciels et des dépenses ultérieures immobilisables prises individuellement.[18]

Lors de leur comptabilisation initiale (entrée dans le patrimoine de l'organisme), les immobilisations corporelles acquises à titre onéreux ou produites sont évaluées à leur coût d'acquisition, pour celles acquises à titre onéreux.

Le coût d'acquisition se compose du prix d'achat qui comprend les droits de douane, les taxes non récupérables, et les frais directement attribuables engagés pour permettre à l'actif d'être utilisé. Les rabais et remises commerciaux sont déduits du prix d'achat.

Les frais accessoires qui sont à ajouter au prix d'achat comprennent [19]:

– le coût de préparation du site ;

– les frais de démolition ;

– les frais initiaux de livraison et de manutention ;

– les frais d'installation ;

– les honoraires de professionnels tels qu'architectes et ingénieurs ;

– les frais administratifs et autres frais généraux attribués à l'acquisition de l'actif ou à sa mise en état de fonctionnement ;

– les frais de démarrage et les frais similaires de pré exploitation, qui permettent à l'actif de le mettre en état de fonctionnement.

– les coûts d'emprunts spécifiquement attribués à l'acquisition ou la mise en fonctionnement d'un actif qui sont souvent liés à une longue période de conception ou de construction.

Les immobilisations corporelles produites par l'organisme sont évaluées à leur coût de production.

Ainsi, les biens acquis à titre onéreux sont comptabilisés selon la méthode du coût historique amorti afin de prendre en compte le principe de continuité d'activité de l'action publique.

Les immobilisations acquises à titre gratuit, par voie d'échange ou reçues à titre d'apport en nature, sont évaluées à leur valeur vénale.

À la date de clôture, l'évaluation ultérieure des immobilisations corporelles s'effectue en respectant le principe suivant : un bien amortissable apparaît à l'actif à sa valeur d'entrée diminuée du cumul des amortissements et des dépréciations. Par conséquent, à la clôture, seule la méthode de l'évaluation au coût historique est pratiquée, l'évaluation à la valeur de marché n'est pas préconisée, aucun test de dépréciation ne doit être pratiqué.

L'organisme doit obligatoirement procéder à l'inventaire physique des immobilisations, c'est à dire à leur recensement et à leur évaluation. L'inventaire physique est effectué au moins une fois par an sous la responsabilité de l'ordonnateur, à la date de clôture de l'exercice comptable. Suite à cet inventaire physique, l'agent comptable enregistre les écritures nécessaires afin d'assurer une concordance parfaite entre l'inventaire physique et l'inventaire comptable.

Les informations à mentionner dans l'annexe des comptes sont présentées au sein du fascicule dédié aux états financiers de la norme 1.

18 Le seuil fiscal, 500 euros unitaires hors taxes, a été retenu.

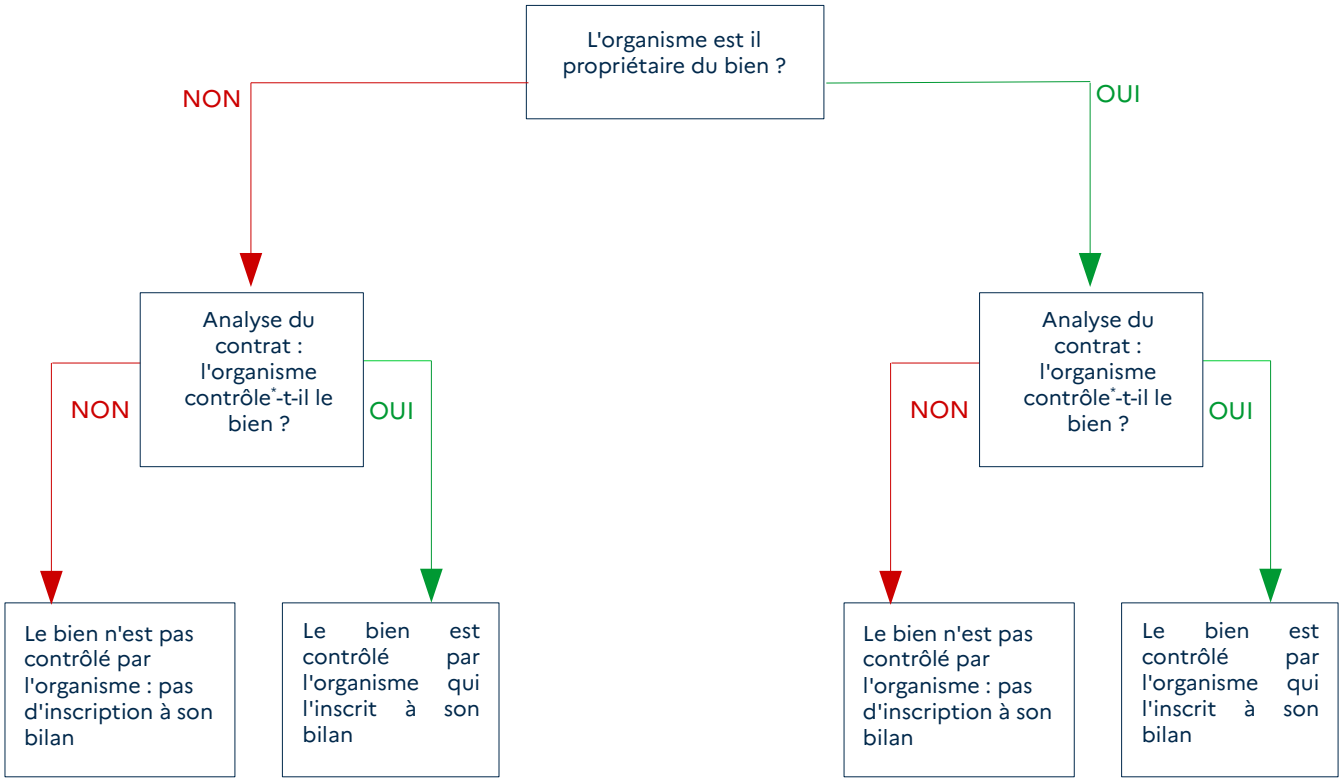
19 Il est admis que les organismes soumis à l'impôt sur les sociétés puissent comptabiliser ces frais accessoires en charges selon leur nature, s'ils le souhaitent. L'option a un caractère irrévocable.

Section 1 : le contrôle du bien est le critère de comptabilisation de l'actif

Sous-section 1 : la notion de contrôle du bien

Les comptes d'immobilisations corporelles sont subdivisés en fonction du mode de financement du bien. Sont ainsi distingués les biens acquis, c'est-à-dire dont l'organisme a la propriété juridique, des biens mis à disposition, c'est-à-dire que l'organisme contrôle, au sens où il bénéficie de la jouissance de l'actif, ainsi que des droits et obligations qui s'y attachent sans en avoir la propriété juridique. Les opérations de mise à disposition sont réalisées à titre gratuit dans le cadre d'une mission de service public non marchand. La comptabilisation des biens mis à disposition implique nécessairement l'existence d'une convention de mise à disposition précisant les responsabilités financières respectives des entités concernées, ainsi que les conditions d'entrée et de sortie du bien.

Lorsque l'opération est encadrée par plusieurs contrats (consécutifs ou établis entre différents partenaires), il convient de se référer au contrat initial pour déterminer le contrôle de l'actif.



*** Le contrôle d'un bien correspond à :**
- la maîtrise des conditions d'utilisation de l'équipement ;
- la maîtrise du potentiel de service et/ou des avantages économiques futurs dérivés de cette utilisation.

Les indicateurs suivants permettent de caractériser le contrôle :
- l'occupation du domaine public ;
- l'impossibilité pour le tiers de vendre ou de donner en garantie le bien ;
- la détermination des caractéristiques de l'équipement est effectuée par l'organisme ;
- la détermination des modalités de la gestion du service public rendu à partir du bien est effectuée principalement par l'organisme ;
- l'organisme décide de l'encadrement du revenu tiré de l'équipement par le tiers ;
- le transfert à l'organisme, par le tiers, des droits et obligations conférés par le contrat sur l'équipement, lorsque le contrat arrive à son terme.

Sous-section 2 : les immobilisations contrôlées conjointement

La comptabilisation d'un actif est basée sur la notion de contrôle du bien c'est à dire quand l'organisme bénéficie de la jouissance du bien et des droits et obligations qui s'y rattachent.

POINT D'ATTENTION PRÉALABLE

Ces dispositions concernent les immobilisations contrôlées conjointement pas plusieurs entités.

Les immobilisations contrôlées conjointement concernent des acquisitions d'actifs effectuées en commun par plusieurs entités utilisant l'actif dans le cadre d'une convention de cofinancement appelée aussi « convention d'achat en commun », « convention de financement » ou « convention d'achat en copropriété ». Ces conventions d'achat en commun peuvent être complétées, le cas échéant, par des financements effectués par d'autres entités non utilisatrices du bien (État, Union européenne, collectivités territoriales, entreprises…). Les accords entre les parties définissent la maîtrise conjointe des actifs : conditions d'utilisation, potentiel de service et/ou avantages économiques attendus.

Au sein de chaque entité, les modalités de comptabilisation de l'immobilisation diffèrent en fonction de la situation de l'entité par rapport au contrôle de l'immobilisation.

Dans l'éventualité où une immobilisation a été comptabilisée dans les comptes d'une seule entité, puis devient contrôlée conjointement par plusieurs entités, ce changement du périmètre de contrôle du bien s'apparente aux transferts entre entités publiques et sera comptabilisé, en contrepartie des comptes de situation nette selon une méthode rétrospective.

A- Définition du contrôle conjoint d'un actif.

Un actif est contrôlé conjointement lorsque :

- aucune des entités prises individuellement n'est en mesure de maîtriser unilatéralement les conditions, le potentiel de service et/ou les avantages économiques de l'actif ;

- les décisions stratégiques financières et opérationnelles relatives à l'actif imposent le consentement unanime des entités partageant le contrôle.

À titre d'exemple, les actifs acquis en commun dans le cadre d'une unité mixte de recherche (UMR[20]) font l'objet d'un contrôle conjoint.

B- Modalités de comptabilisation et de calcul des quotes-parts à inscrire au bilan des immobilisations contrôlées conjointement.

Les clauses contractuelles de la convention de cofinancement doivent préciser que l'immobilisation est contrôlée conjointement par plusieurs organismes qui la financent totalement ou en partie. Afin de déterminer les modalités de comptabilisation, il convient de distinguer deux cas selon que la quote-part de contrôle correspond ou non à la quote-part de financement.

1. La quote-part de contrôle correspond, à défaut de dispositions contraires dans la convention de cofinancement, à la quote-part de financement.

Dans le cas où la quote-part de contrôle de l'actif correspond à la quote-part de financement, l'immobilisation est comptabilisée dans les comptes de chacun des organismes à hauteur de cette quote-part.

Exemple d'une immobilisation d'une valeur d'acquisition de 200 K€, cofinancée par trois organismes A, B et C qui la contrôlent conjointement à hauteur respectivement de 30 %, 40 % et 30 %.L'immobilisation cofinancée est comptabilisée dans les comptes de chaque organisme à hauteur de sa quote-part de financement, en contrepartie des comptes de financements externe de l'actif (compte 1341 « Financements rattachés à des actifs déterminés – Tiers autres que l'État ») pour :

20 Une unité mixte de recherche (UMR) est une entité administrative sans personnalité juridique créée, généralement pour cinq ans, par contrat de type :
- contrat quinquennal entre l'État et l'UMR ou
- contrat d'association entre un ou plusieurs laboratoires de recherche, un établissement d'enseignement supérieur (notamment d'université) ou un organisme de recherche.

Les parties au contrat d'association nomment conjointement un directeur de l'UMR qui a pour mission d'assurer la gestion de l'ensemble des moyens mis à la disposition de l'unité :
- moyens matériels de recherche incluant des matériels acquis en commun, le plus souvent dans le cadre de conventions, par les différentes parties au contrat d'association ;
- personnels chercheurs et administratifs ainsi que des enseignants-chercheurs qui, généralement, sont placés sous l'autorité du directeur de l'unité.

- 60 K€ (200 K€ X 30%) à l'actif de A.

- 80 K€ (200 K€ X 40%) à l'actif de B.

- 60 K€ (200 K€ X 30%) à l'actif de C.

2. La quote-part de contrôle diffère dans la convention de cofinancement de la quote-part de financement.

2.1 L'immobilisation est exclusivement financée par des organismes la contrôlant :

La convention qui régit l'acquisition et le financement en commun d'un actif peut prévoir une quote-part de contrôle différente de celle du financement. L'immobilisation contrôlée conjointement est comptabilisée dans les comptes de chacun des organismes concernés à hauteur de sa quote-part de contrôle de l'actif :

- lorsque le montant du financement effectué par l'organisme est inférieur à son pourcentage de contrôle de l'actif, l'écart est comptabilisé au passif comme un financement externe reçu ;
- lorsque le montant du financement effectué par l'organisme est supérieur à son pourcentage de contrôle sur l'actif, l'écart correspond à un financement d'investissement versé par cet organisme.
- Il est comptabilisé en charge, au débit du compte 657x « Charges spécifiques » par le crédit d'un compte financier 51x « Banques, établissements financiers et assimilés ».

Une immobilisation d'une valeur d'acquisition de 200 K€ est cofinancée par deux organismes A et B à hauteur de 50% chacun. Par convention, les organismes A et B contrôlent conjointement l'actif (60% pour A et 40% pour B).

L'immobilisation cofinancée est comptabilisée dans les comptes de chaque établissement, à hauteur de sa quote-part de contrôle :

- Pour A :

Débit du compte 20 ou 21 concerné, 120 K€ (200 K€ x 60%)

Crédit 5 : 100 K€ (quote-part de financement apportée sur les fonds propres de l'organisme).

Crédit 1341 : 20 K€ (quote-part de contrôle financé par un tiers financement externe de l'actif]).

- Pour B :

  Débit (compte 20x ou 21x) : 80 K€ (200 K€ x 40%)

  Débit 657x « Charges spécifiques » : 20 k€ (différence entre la quote-part de financement directement assuré par B de 100 – quote-part de contrôle de 80)

- Crédit 5 : 100 K€.

2.2 L'immobilisation est financée par plusieurs entités (entités contrôlant l'actif et entités ne contrôlant pas l'actif) **:**

Une immobilisation, financée par plusieurs entités et contrôlée conjointement par certaines d'entre elles, est comptabilisée à l'actif de chaque entité qui la contrôle à hauteur de la quote-part de financement, majorée des financements provenant des entités « non contrôlantes ». Les entités « contrôlantes » comptabilisent les financements provenant des entités « non contrôlantes » proportionnellement à leur quote-part de contrôle.

Les entités qui ont financé l'immobilisation mais qui ne la contrôlent pas, comptabilisent en charges le financement versé conformément au traitement comptable d'une subvention d'investissement versée.

La somme des quotes-parts d'actif inscrites au bilan des entités « contrôlantes » correspond à la valeur totale de l'immobilisation.

Modalités de calcul des quotes-parts d'actif à inscrire au bilan des organismes :

Les organismes A et B contrôlent conjointement une immobilisation d'une valeur d'acquisition de 200 k€.

L'immobilisation est cofinancée par l'organisme A à hauteur de 35 % (70 k€) ; par l'organisme B à hauteur de 40 % (80 k€) et par l'entité C, financeur extérieur « non contrôlant », à hauteur de 25% (50 k€).

Dans la mesure où il n'existe aucune disposition contraire dans la convention de cofinancement, l'immobilisation cofinancée est comptabilisée dans les comptes de chaque établissement contrôlant à hauteur de sa quote-part de financement, majorée du financement en provenance de l'entité C proportionnellement à leur quote-part de contrôle :

- Pour A :

Débit 20x ou 21x : 93,33 K€ (soit : 70 K€ + [(70 / (200 – 50)) x 50], c'est-à-dire la part de A + la part de A sur

le montant total de l'actif moins la part de C, rapportée au financement de C) ; la part d'actif contrôlé par A et financé par C s'élève ainsi à 23,33 K€.

- Crédit 5x : 70 K€

- Crédit 1341 : 23,33 K€

- Pour B :

Débit 20x ou 21x :106,67 K€ (soit : 80 K€ + [(80 / (200 – 50)) x 50], c'est-à-dire la part de B + le part de B sur le montant total de l'actif moins la part de C, rapportée au financement de C) ; la part d'actif contrôlé par B et financé par C s'élève ainsi à 26,67 K€)).

- Crédit 5x : 80 K€
- Crédit 1341 : 26,67 K€

La somme des quotes-parts d'actif inscrites au bilan des organismes « contrôlant » A (93,33 K€) et B (106,67 K€) correspond bien à la valeur totale de l'immobilisation (200 K€).

Par ailleurs la somme des quotes-parts d'actifs inscrites au bilan des organismes « contrôlant » et financées par l'organisme « non contrôlant » (soit 23,33 K€ pour A et 26,67 K€ pour B) correspond bien au financement versé par ce dernier (50 K€).

- Pour C :

Comptabilisation d'une charge de 50 K€ :

- Débit du compte 657x « Charges spécifiques » : 50 K€

- Crédit 5x : 50 K€.

C- Comptabilisation à la date de clôture.

La reprise ou la reconstitution de la contrepartie au passif des actifs cofinancés inscrits au bilan s'effectuent selon les modalités de comptabilisation définies dans le fascicule 20 relatif aux financements externes de l'actif. En fin d'exercice, deux écritures sont à comptabiliser par les organismes « contrôlant » :

- d'une part, les écritures d'amortissement de l'actif ;

- d'autre part, les écritures de reprise du financement externe de l'actif au compte de résultat

D- Information en annexe.

Les méthodes de comptabilisation provenant de la mise en œuvre de conventions de cofinancement doivent être mentionnées en annexe.

Les actifs cofinancés et contrôlés conjointement sont comptabilisés dans les catégories correspondantes des immobilisations auxquelles ils se rattachent. Dans ce cadre, une information relative à ces immobilisations est produite en commentaire des tableaux de variation des valeurs brutes et des amortissements et précise leurs montants à l'ouverture et à la clôture de l'exercice concerné.

Par ailleurs, les informations spécifiques suivantes doivent figurer en annexe :

- la description du projet et des principales dispositions prévues dans la convention de cofinancement ;
- le coût de l'actif cofinancé en distinguant la partie financée par l'organisme et la partie financée par les partenaires.

L'illustration sur les immobilisations contrôlées conjointement figure en annexe sous l'intitulé :

A6_F6_IMMO_CONJOINT

Section 2 : la comptabilisation d'un actif

Sous-section 1 : entrée au bilan

L'entrée au bilan se fait selon différentes méthodologies en fonction des natures d'acquisition (production en interne d'un bien, acquisition à titre onéreux sur fonds propres ou par financement externe (FEA), ou par acquisition à titre gratuit (transfert entre entités publiques).

Technique comptable

Cas n° 1 : Production immobilisée

Il s'agit d'immobilisations corporelles produites par l'organisme et pour lui-même, dans le cadre de son activité, au moyen de ses propres ressources.

Technique comptable

1. Constatation des travaux réalisés en N

Débit du compte 23 d'immobilisation corporelle en cours concerné

Crédit 72 Production immobilisée

2. Constatation des travaux réalisés en N+1

Débit du compte 23 d'immobilisation corporelle en cours concerné

Crédit 72 Production immobilisée

3. Mise en service de l'immobilisation en N+1

Débit du compte 21 d'immobilisation corporelle concerné, pour le montant TTC ou HT

Débit 44562 TVA déductible sur immobilisations (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

Crédit du compte 23 d'immobilisation corporelle en cours concerné

Crédit 4457 Taxes sur le chiffre d'affaires collectées par l'établissement (cas d'immobilisation comptabilisée HT)

Les opérations de dépréciation, amortissement et sortie du bien du patrimoine de l'organisme sont présentées dans le cas d'acquisition à titre onéreux d'un bien (cf. sous-section 2.2 et 2.3 infra)

Les immobilisations produites par l'organisme sont évaluées à leur coût de production qui comprend :

– les coûts d'acquisition des matières consommées ;

– les charges directes de production ;

– les charges indirectes de production ;

– les coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état du site sur lequel l'immobilisation produite est située ;

– les coûts d'emprunts.

Commentaires des comptes

COMPTE 23. IMMOBILISATIONS EN COURS

Le compte 23 fait apparaître la valeur des immobilisations non terminées à la fin de l'exercice.

COMPTE 231. IMMOBILISATIONS CORPORELLES EN COURS (HORS BIENS VIVANTS)

Les immobilisations corporelles en cours sont les immobilisations non achevées. Du point de vue de leur origine, les immobilisations inscrites au compte 231 se répartissent en deux groupes :

– celles qui sont créées par les moyens propres de l'établissement : voir la technique comptable présentée ci-dessus au cas n° 1 production immobilisée ;

– celles qui résultent des travaux de plus ou moins longue durée, confiés à des tiers : le compte 72 n'est pas mouvementé, les dépenses sont directement comptabilisées au débit du compte 231 et au crédit du compte de tiers concerné.

À la date de mise en service du bien, le compte 23 concerné est soldé par le débit du compte 21 approprié.

COMPTE 232. IMMOBILISATIONS INCORPORELLES EN COURS

Les développements de ce compte relèvent du fascicule déclinant la norme 5 relative aux immobilisations incorporelles.

COMPTE 235. IMMOBILISATIONS CORPORELLES EN COURS (BIENS VIVANTS)

Les biens vivants immobilisables sont enregistrés au compte 25 (voir commentaire du compte 25). Toutefois, tant que ces biens n'ont pas atteint le stade de vie productive, ou ne fournissent pas un volume de production minimale (cas des végétaux), ces immobilisations sont enregistrées dans les comptes d'immobilisations corporelles de biens vivants en cours.

Ces immobilisations corporelles de biens vivants en cours ne sont pas amorties tant qu'elles n'ont pas été imputées dans les subdivisions du compte 25.

COMPTE 238. AVANCES ET ACOMPTES [21] VERSÉS SUR COMMANDES D'IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Les avances et acomptes versés par l'établissement à des tiers pour des opérations en cours sont portés au compte 238, lorsqu'ils ont pour objet l'acquisition d'une immobilisation corporelle.

Les avances sont les sommes versées avant tout commencement d'exécution de commandes ou en dépassement de la valeur des fournitures déjà faites ou des travaux déjà exécutés.

Les acomptes sont les sommes versées sur justification d'exécution partielle.

En cas de signature d'une promesse synallagmatique de vente sous forme d'acte notarié avec un vendeur, une indemnité d'immobilisation est versée par l'acheteur. Elle est assimilée à un versement d'avance sur acquisition d'immobilisation et imputée au compte 2381 « Avances versées sur commandes d'immobilisations corporelles ».

À compter du 1er janvier 2023, les règles d'exigibilité de la TVA en matière d'avances ou d'acomptes sont identiques que l'on se trouve en présence de livraisons de biens ou de prestations de services. La TVA devient exigible au moment de son encaissement (fournisseur) à concurrence du montant encaissé ouvrant simultanément le droit à déduction (client).

Technique comptable

Comptabilisation d'une avance

L'organisme passe commande pour l'achat d'une immobilisation corporelle auprès d'un fournisseur. Il verse dans un premier temps une avance de 120 euros TTC (100 euros HT et 20 euros TVA). Dans un second temps, la livraison intervient et l'organisme reçoit quelques jours plus tard une facture de 1200 euros TTC (1000 euros HT et 200 euros TVA) avec un net à payer de 1080 euros, déduction faite de l'avance de 120 euros précédemment versée.

1. Prise en charge de la demande de paiement d'avance

Débit 2381 Avances versées sur commandes d'immobilisations corporelles (montant de l'avance HT) 100
Débit 44585 « TVA à régulariser » (montant de TVA de l'avance) 20
Crédit 404 Fournisseurs d'immobilisations (montant de l'avance TTC) 120

2. Paiement de l'avance

Débit 404 Fournisseurs d'immobilisations, (pour le montant de l'avance TTC) 120
Débit 44562 « TVA déductible sur immobilisations » (montant de TVA de l'avance) 20
Crédit 44585 « TVA à régulariser » (montant de TVA de l'avance) 20
Crédit compte de disponibilités (pour le montant de l'avance TTC) 120

3. Certification du service fait pour le montant de l'immobilisation corporelle

Débit compte d'immobilisations concerné (pour le montant HT) 1000
Débit 44586 « TVA sur factures non parvenues » (montant de TVA) 200
Crédit 4084 Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations (montant TTC) 1200

21 Une avance est payée au fournisseur avant tout commencement d'exécution de ses prestations et service fait. Elle donne lieu à une récupération lors du paiement des factures. Un acompte constitue un paiement partiel, qui rémunère un service partiellement fait. Il ne donne pas lieu à récupération.

4. Comptabilisation de la demande de paiement à la réception de la facture pour la valeur de l'immobilisation corporelle selon le régime de la TVA sur les encaissements

Débit 4084 Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations (montant TTC de la DP) 1200

Débit 44562 « TVA déductible sur immobilisations » (montant de TVA de la DP - montant de TVA de l'avance) 180

Crédit 404 Fournisseurs d'immobilisations, pour la totalité de la facture (montant TTC de la DP hors avance TTC) 1080

Crédit 2381 « Avances versées sur commandes d'immobilisations corporelles » (montant de l'avance HT) 100

Crédit 44586 « TVA sur factures non parvenues » (montant de TVA de la DP) 200

5. Règlement du fournisseur pour le solde de la facture (hors avance)L

Débit 404 Fournisseurs d'immobilisations (montant TTC de la DP hors avance TTC) 1080

Crédit 5 « Trésorerie »(montant TTC de la DP hors avance TTC) 1080

Comptabilisation d'un acompte

L'organisme passe commande pour l'achat d'une immobilisation corporelle auprès d'un fournisseur. Suite à une livraison partielle, il verse dans un premier temps un acompte de 120 euros TTC (100 euros HT et 20 euros TVA). Dans un second temps, la livraison est finalisée et l'organisme reçoit quelques jours plus tard une facture de 1200 euros TTC (1000 euros HT et 200 euros TVA) avec un net à payer de 1080 euros, déduction faite de l'acompte de 120 euros précédemment versé.

1. À la livraison, certification du service fait partiel

Débit 2382 « Acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles » (montant HT de l'acompte) 100

Débit 44586 « TVA sur factures non parvenues » (montant de TVA de l'acompte) 20

Crédit 4084 « Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations » (montant TTC de l'acompte) 120

2. Réception de la facture d'acompte

Débit 4084 « Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations » (montant TTC de l'acompte) 120

Débit 44562 « TVA déductible sur immobilisations » (montant de TVA de l'acompte) 20

Crédit 404 « Fournisseurs d'immobilisations » (montant TTC de l'acompte) 120

Crédit 44586 « TVA sur factures non parvenues » (montant de TVA de l'acompte) 20

3. Paiement de l'acompte

Débit 404 « Fournisseurs d'immobilisations » (montant TTC de l'acompte) 120

Crédit compte de disponibilités (montant TTC de l'acompte) 120

4. À la livraison, certification du service fait pour le solde

Débit du compte 21 d'immobilisation corporelle concerné (montant HT) 1000

Débit 44586 « TVA sur factures non parvenues » (montant de TVA totale hors TVA de l'acompte) 180

Crédit 4084 « Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations » (montant TTC hors acompte TTC) 1080

Crédit 2382 « Acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles » (montant HT de l'acompte) 100

5. Comptabilisation de la demande de paiement pour le solde

Débit 4084 « Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations » (montant TTC hors acompte TTC) 1080

Débit 44562 « TVA déductible sur immobilisations » (montant de TVA totale hors TVA de l'acompte) 180

Crédit 404 « Fournisseurs d'immobilisations » (montant TTC de la DP hors acompte TTC) 1080

Crédit 44586 « TVA sur factures non parvenues » (montant de TVA totale hors TVA de l'acompte) 180

6. Règlement du fournisseur pour le solde de la facture

Débit 404 « Fournisseurs d'immobilisations » (montant TTC de la DP hors acompte TTC) 1080

Crédit compte de disponibilités (montant TTC de la DP hors acompte TTC) 1080.

Cas n° 2 : Acquisition à titre onéreux d'une immobilisation sur fonds propres

1. Comptabilisation initiale, à la date de réception de l'immobilisation

Débit du compte d'immobilisation corporelle concerné, pour le montant TTC ou HT
Débit 44586 TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)
Crédit 4084 Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

2. Demande de paiement à la réception de la facture

Débit 4084 Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations
Débit 4456 Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)
Crédit 404 Fournisseurs d'immobilisations
Crédit 44586 TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

3. Règlement du fournisseur

Débit 404 Fournisseurs d'immobilisations
Crédit compte de disponibilités

4. Constatation d'une dépréciation, le cas échéant

Débit 6816 Dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles
Crédit 291 Dépréciation des immobilisations corporelles (hors biens vivants)

5. En fin d'exercice, amortissement de l'immobilisation

Débit 6811 Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles
Crédit 281X Amortissement des immobilisations corporelles (hors biens vivants)

Cas n° 3 : Acquisition à titre onéreux d'une immobilisation sur financement externe[22]

Schémas comptables

1. Comptabilisation de la subvention d'investissement

Débit 4411 Financements
Crédit 104131 Financement des autres actifs – État (si financement de l'État)
ou Crédit 1341X Valeur initiale des financements rattachés à des actifs (si financement d'autres tiers)

2. Encaissement de la subvention

Débit compte de disponibilités
Crédit 4411 Financements

3. Réception de l'immobilisation corporelle

Débit du compte d'immobilisation corporelle concerné, pour le montant TTC ou HT
Débit 44586 TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)
Crédit 4084 Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

4. Demande de paiement à la réception de la facture

Débit 4084 Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations
Débit 4456 Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)
Crédit 404 Fournisseurs d'immobilisations
Crédit 44586 TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

5. Règlement du fournisseur

Débit 404 Fournisseurs d'immobilisations
Crédit compte de disponibilités

6. En fin d'exercice, amortissement de l'immobilisation

Débit 6811 Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles
Crédit 281X Amortissement des immobilisations corporelles (hors biens vivants)

22 Les financements externes de l'actif sont présentés en fascicule n° 20 « Les financements d'actifs ».

7. Reprise au résultat de la quote-part de financement du bien consécutive à l'amortissement (en fonction du taux de financement)

Débit 104931 Reprise au résultat du financement des autres actifs. État (si financement de l'État)

ou Débit 1349X Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs (si financement d'autres tiers)

Crédit 7813 Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs

8. Constatation d'une dépréciation, le cas échéant

Débit 6816 Dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles

Crédit 291 Dépréciation des immobilisations corporelles (hors biens vivants)

9. Reprise au résultat de la quote-part de financement du bien, consécutive à la dépréciation (en fonction du taux de financement)

Débit 104931 Reprise au résultat du financement des autres actifs – État (si financement de l'État)

ou Débit 1349X Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs (si financement d'autres tiers)

Crédit 7813 Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs

10. Reprise de la dépréciation, lorsque la dépréciation est devenue obsolète en tout ou partie

Débit 291 Dépréciation des immobilisations corporelles (hors biens vivants)

Crédit 7816 Reprise sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles

11. Reconstitution du financement au résultat consécutive à la reprise de dépréciation (en fonction du taux de financement)

Débit 6813 Quote-part reconstituée des financements rattachés à un actif

Crédit 104931 Reprise au résultat du financement des autres actifs – État (si financement de l'État)

ou Crédit 1349X Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs (si financement d'autres tiers)

12. Sortie du financement en cas de cession ou de mise au rebut de l'actif

– Pour les opérations de sortie du bien voir la section 2.3 infra relative à l'amortissement du bien, dépréciations.

– Reprise du financement au compte de résultat pour son montant net

Débit 104931 Reprise au résultat du financement des autres actifs – État (si financement de l'État)

ou Débit 1349X Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs (si financement d'autres tiers)

Crédit du 7813 Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs

– Sortie du financement du bilan

Cas d'un financement de l'État

Débit 104131 Financement des autres actifs – État

Crédit 104931 Reprise au résultat du financement des autres actifs – État

Cas d'un financement d'un tiers autre que l'État

Débit 1341X Valeur initiale des financements rattachés à des actifs

Crédit 1349X Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs

Cas n° 4 : Acquisition à titre gratuit : don, legs ou remise en pleine propriété d'un bien

Débit du compte d'immobilisation corporelle concerné

Crédit 1341X Valeur initiale des financements rattachés à des actifs

Ou crédit 10412 Contrepartie et financements des actifs remis en pleine propriété – État

Les opérations de dépréciation, d'amortissement et de reprise consécutive du financement au résultat sont comptabilisées de la même manière que lors d'une acquisition à titre onéreux. Le compte de reprise au résultat du financement de l'État à utiliser est le compte 10492 « Reprise au résultat de la contrepartie et du financement des actifs remis en pleine propriété – État ».

La sortie du bien et de sa contrepartie est réalisée selon la même technique que présentée au § 11 de l'acquisition à titre onéreux. Dans le cas d'une remise en pleine propriété du bien par l'État, les comptes utilisés sont les comptes 10412 « Contrepartie et financements des actifs remis en pleine propriété – État » et 10492 « Reprise au résultat de la contrepartie et du financement des actifs remis en pleine propriété – État ».

Commentaires des comptes

COMPTE 21. IMMOBILISATIONS CORPORELLES (HORS BIENS VIVANTS)

Le compte 21 enregistre les immobilisations corporelles achevées, au sein de sous-comptes retraçant les différentes catégories d'immobilisations corporelles définies dans la norme 6. Si l'immobilisation n'est pas achevée à la clôture de l'exercice, l'immobilisation est maintenue en immobilisation en cours jusqu'à sa mise en service (cf. le commentaire du compte 23).

Les pièces de sécurité et de rechange, ainsi que les dépenses de mise aux normes et mise en conformité répondant aux critères de définition énoncés dans la norme n° 6 sont également comptabilisées à une subdivision appropriée du compte 21[23].

COMPTE 211. TERRAINS

Le compte 211 enregistre la valeur des terrains contrôlés par l'organisme en distinguant :

– les terrains nus qui ne supportent pas de construction ;
– les terrains aménagés qui ne sont pas viabilisés ;
– les terrains bâtis qui supportent une construction propre ;
– les terrains bâtis qui supportent une construction d'autrui ;
– les sites naturels (landes, plages, dunes, étangs, lacs, etc...).

Hormis les terrains de gisement, les terrains ne sont pas amortis.

Un terrain contrôlé par l'organisme sera comptabilisé au compte (211x), qu'il dispose de la propriété juridique ou non. Les règles comptables imposent aux organismes de comptabiliser de manière dissociée le terrain et le bâti.

Un terrain nu (non bâti), contrôlé par l'organisme et dont il est propriétaire (juridique) sera comptabilisé au compte 21117 « terrains nus - acquis » ;

Un terrain nu, contrôlé par l'organisme dans le cadre d'une mise à disposition de l'État au bénéfice de l'organisme sera comptabilisé au compte 21116 « terrain nu - mis à disposition ».

Si l'organisme occupant contrôle le terrain et les bâtiments concernés dans le cas particulier de bureaux (terrain et bâtiment) mis à disposition d'un organisme par l'Etat à titre gratuit par le biais d'une convention d'utilisation (CDU), ces derniers seront comptabilisés :
- au compte 211556 « terrains bâtis - ensembles immobiliers administratifs - mis à disposition » pour la valeur du terrain
- et au compte 213156 « constructions- ensembles immobiliers administratifs – mis à disposition » pour la valeur du bâti.

Spécificité des EPIC

Le compte 211 présente également des subdivisions ouvertes uniquement aux EPIC permettant de distinguer :

- les sous-sols et les sur-sols, lorsque l'établissement n'est pas propriétaire des trois éléments rattachables à une même parcelle de terrain : sol, sous-sol, sur-sol. En effet, le compte sur-sol enregistre la valeur du droit de construction ou d'utilisation de l'espace situé au-dessus d'un sol dont l'établissement n'est pas propriétaire ;

- les terrains de gisement, tels que les carrières, qui sont les seuls terrains amortissables ;

- le compte d'ordre sur immobilisations relatif aux immobilisations non amortissables réévaluées légalement en 1976.

COMPTE 212. AGENCEMENTS ET AMÉNAGEMENTS DE TERRAINS

Les agencements et aménagements de terrain sont les travaux destinés à mettre le terrain en état d'utilisation (clôtures, mouvements de terre, drainages, etc...).

Le compte 212 est subdivisé comme le compte 211.

23 Il s'agit des pièces dont la durée d'utilisation est supérieure à 12 mois et des pièces qui ne peuvent être utilisées qu'avec une immobilisation corporelle. La norme 6 rappelle également que les éléments d'actif non significatifs peuvent ne pas être inscrits au bilan ; dans ce cas, ils sont comptabilisés en charges de l'exercice. Ainsi, les organismes sont autorisés à fixer des seuils unitaires de signification déterminés, par exemple, par catégories d'éléments ou par types d'activités concernées.

Spécificité des organismes ayant une activité agricole

Les organismes ayant une activité agricole utilisent également un compte 2187 « Amélioration du fonds », dont la finalité est différente.

Sont comptabilisées au compte 212, les améliorations durables de la capacité productive des sols résultant d'agencements et aménagements de terrains (drainage, etc...).

En revanche, les améliorations du fonds constituant des améliorations durables de la fertilité des sols, résultant de pratiques culturales suivies (assolements, travail du sol, restitutions organiques, fumures de fonds, etc...), sont enregistrées au compte 2187 « Amélioration du fonds ».

COMPTE 213. CONSTRUCTIONS

Les constructions comprennent les bâtiments, les installations, les agencements, les aménagements et les ouvrages d'infrastructure situés sur des terrains contrôlés par l'organisme. Constituent notamment un élément du prix de revient des constructions, les honoraires d'architecte et la taxe locale d'équipement.

COMPTE 2135. INSTALLATIONS GÉNÉRALES, AGENCEMENTS, AMÉNAGEMENTS DES CONSTRUCTIONS (à subdiviser comme le compte 2115)

Les travaux destinés à mettre un actif contrôlé en état d'utilisation et qui répondent, eux-mêmes, à la définition d'un actif sont comptabilisés au compte 2135x.

Ces actifs ont des utilisations différentes ou procurent des avantages économiques selon un rythme différent de l'actif sous-jacent.

Ils disposent d'un plan d'amortissement individualisé.

Les dépenses ultérieures immobilisables issues des additions d'éléments, modifications des locaux (exemple : création d'ascenseurs), modernisation d'une installation (exemple : chauffage ou téléphonie) relèvent de cette comptabilisation.

COMPTE 214. CONSTRUCTIONS SUR SOL D'AUTRUI

Ce compte enregistre les constructions édifiées par l'établissement sur un sol dont il n'est pas propriétaire.

Il comprend les mêmes subdivisions que le compte 213.

Les constructions contrôlées par l'organisme qui sont situées sur des terrains que l'organisme ne contrôle pas, sont déclinées selon la nature du bien et imputées au compte 214 "Constructions sur sol d'autrui".

Il s'agit par exemple de bureaux (bâtiment uniquement) qui sont mis à disposition d'un organisme par l'État à titre gratuit par le biais d'une convention d'utilisation (CDU), l'organisme occupant contrôle le bâtiment mais ne contrôle pas le terrain. Ce dernier ne figure pas au bilan de l'organisme. Seul, le bâtiment sera intégré à l'actif de l'organisme occupant au compte 214156 « constructions sur sol d'autrui- ensembles immobiliers administratifs – mis à disposition ».

COMPTE 215. INSTALLATIONS TECHNIQUES, MATÉRIELS ET OUTILLAGES

Sont retracés à ce compte :

– les installations complexes spécialisées : unités complexes fixes d'usage spécialisé, pouvant comprendre constructions, matériels ou pièces qui, mêmes séparables par nature, sont techniquement liés pour leur fonctionnement, cette incorporation de caractère irréversible les rendant passibles du même rythme d'amortissement ;

– les installations à caractère spécifique : installations qui, dans une profession, sont affectées à un usage spécifique et dont l'importance justifie une gestion comptable spécifique ;

– le matériel : ensemble des équipements et machines utilisés pour l'extraction, la transformation, le façonnage, le conditionnement des matières ou fournitures, ou pour les prestations de service ;

– l'outillage : instruments (outils, machines, matrices, etc...) dont l'utilisation, conjointement avec un matériel, spécialise ce matériel dans un emploi déterminé ;

– les agencements et aménagements du matériel et outillage : dépenses présentant des difficultés pratiques de ventilation entre les éléments de l'ensemble concerné.

Cas particulier des " installations techniques, matériel et outillage sur sol d'autrui", comptabilisées aux subdivisions du compte 215x :
- les subdivisions « sur sol propre » s'entendent comme des installations sur des terrains contrôlés qui figure au bilan de l'organisme ;
- les subdivisions « sur sol d'autrui » s'entendent comme des installations sur des terrains non contrôlés par l'organisme.

Spécificité des EPSCP

Le compte 2156 enregistre le matériel d'enseignement, c'est-à-dire l'ensemble des équipements utilisés pour l'exercice de la mission d'enseignement des EPSCP (équipements technologiques, etc...).

Les établissements pour lesquels la distinction entre les comptes 2154, 2155 et 2157 n'est pas indispensable, peuvent regrouper ces comptes sous le numéro 2154 dont l'intitulé est modifié en conséquence[24].

COMPTE 216. COLLECTIONS

Une collection s'entend comme un ensemble d'objets et de biens, y compris numériques, formant une unité destinée à rester durablement dans l'établissement.

Il peut s'agir :

– d'une réunion d'objets ayant un intérêt historique, esthétique, scientifique, etc... ou une valeur provenant de leur rareté ;

– d'un groupement d'ouvrages, de publications, de supports d'information ayant une unité ;

– d'un site à gérer : parc, arboretum, etc...

Les collections n'ayant pas de durée de vie déterminable, elles ne sont pas amorties

Les œuvres d'art acquises dans le cadre du 1 % artistique ne sont pas amortissables et sont suivies au compte 216x "collection".

COMPTE 217. BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS

Ce compte sert à retracer les biens historiques et culturels

Les principes d'utilisation de ce compte et les modalités d'évaluation des biens historiques et culturels sont développés dans le fascicule 17.

COMPTE 218. AUTRES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

COMPTE 2181. INSTALLATIONS GÉNÉRALES, AGENCEMENTS, AMÉNAGEMENTS DIVERS (dans des constructions dont l'établissement n'est pas propriétaire ou qu'il n'a pas reçues en mise à disposition)

Le montant des installations générales, agencements et aménagements divers financés par l'établissement est enregistré au compte 2181 lorsque l'établissement n'est pas propriétaire de ces éléments, c'est-à-dire quand ils sont incorporés dans des immobilisations dont il n'est pas propriétaire ou sur lesquelles il ne dispose d'aucun autre droit réel.

Exemple : drainages, installations d'irrigation enterrées, aménagements de bâtiments, etc...

COMPTE 2182. MATÉRIEL DE TRANSPORT

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

COMPTE 2183. MATÉRIEL DE BUREAU ET MATÉRIEL INFORMATIQUE

Le matériel de bureau et informatique comprend, entre autres, les ordinateurs utilisés par les différents services.

COMPTE 2184. MOBILIER

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

24 Pour les EPSCP, le regroupement peut concerner également le compte 2156. Matériel d'enseignement.

COMPTE 2186. EMBALLAGES RÉCUPÉRABLES

Les emballages récupérables identifiables sont les emballages commerciaux récupérables susceptibles d'être commodément identifiés, utilisés d'une manière durable comme instrument de travail.

COMPTE 2187. AMÉLIORATIONS DU FONDS

Spécificité des organismes ayant une activité agricole

Le compte 2187 comptabilise les améliorations du **fonds, améliorations durables de la fertilité des sols résultant de pratiques culturales suivies (**travail du sol, restitutions organiques, fumures de fonds, etc...), à la différence des améliorations durables de la capacité productive des sols **résultant d'agencements et aménagements de terrains (drainage, etc...) enregistrées au compte 212.**

COMPTE 22. IMMOBILISATIONS MISES EN CONCESSION

Les développements de ce compte relèvent du fascicule déclinant la norme n° 18 « Les contrats concourant à la réalisation d'un service public » qui présente les modalités de comptabilisation des immobilisations mises en concession, des immobilisations faisant l'objet d'un contrat de délégation de service public ou d'un contrat de partenariat public-privé.

COMPTE 25. IMMOBILISATIONS CORPORELLES (BIENS VIVANTS)

Chaque animal ou végétal, destiné à servir de façon durable à l'activité de l'organisme, dans le cadre d'une exploitation agricole par exemple, pour produire des biens ou des services vendus ou incorporés dans le cycle de production de l'exploitation, est inscrit à l'actif immobilisé. Dans ce cas, les biens vivants qui ont atteint le stade de vie productive, équivalent de la notion de mise en service, sont enregistrés aux subdivisions du compte 25.

Il s'agit des animaux reproducteurs adultes des grandes espèces, dont la durée de vie productive est supérieure à deux ans, qui sont utilisés comme « moyens durables » de productions d'autres biens. Ce sont :

- les équins (poulinières, étalons) ;
- les bovins (vaches, taureaux) ;
- les ovins (brebis, béliers) ;
- les porcins (truies, verrats) ;
- les animaux reproducteurs adultes produisant des animaux de service.

Sont concernés également les animaux de service, notamment les animaux de trait, de course, de selle, de monte, de garde, de combat, les plantations pérennes, destinées à rester en place pendant plusieurs années (vignes, vergers...) et les autres végétaux immobilisés.

En revanche, les animaux ou végétaux sont inscrits en stocks lorsqu'ils constituent des produits finis ou en cours, produits par l'organisme, et qu'ils sont destinés à être vendus ou à être distribués à des tiers pour un prix nul ou symbolique.

Cas n° 5 : Entrée au bilan par transferts d'actif entre entités du secteur public.

POINT D ATTENTION PRÉALABLE

La comptabilisation d'un bien à l'actif du bilan est fondée sur le critère de contrôle du bien par l'organisme et non sur la propriété juridique du bien. Les transferts d'actifs corporels sont réalisés à titre gratuit entre entités du secteur public dans le cadre d'une mission de service public non marchand.

L'entité transférante peut conserver la propriété juridique du bien mais perd le contrôle de l'actif au bénéfice de l'entité receveuse. Ainsi, l'actif est sorti du bilan dès lors que l'actif n'est plus contrôlé.

L'organisme receveur détient le contrôle s'il maîtrise les conditions d'utilisation du bien transféré ainsi que le potentiel de services ou les avantages économiques futurs dérivés de l'utilisation du bien transféré. L'organisme receveur intègre à son bilan, l'actif contrôlé.

L'information relative aux transferts doit figurer en annexe dans le tableau des immobilisations corporelles par catégories et les tableaux des amortissements et des dépréciations des comptes de l'entité receveuse, dès lors qu'ils constituent un événement significatif de la période. L'information doit également figurer en annexe dès le retour d'un actif corporel dans les comptes de l'entité transférante d'origine.

Sont exclus du champ d'application des transferts d'actif :

– les cessions à titre onéreux ou gratuit et les dévolutions, dans la mesure où elles se caractérisent par un transfert de propriété juridique ;

– les transferts de biens liés à une activité industrielle et commerciale ;

– les transferts d'immobilisations incorporelles et financières ;

– les contrats concourant à la réalisation d'un service public;

– les conventions d'occupation précaire du domaine public (locations encadrées par la loi) ;

– les biens antérieurement transférés (remis en dotation) et faisant l'objet de conventions de mise à disposition dans le cadre de l'harmonisation juridique des conventions signées entre l'État et les établissements publics.

A) Modalités de comptabilisation du transfert d'actif

Les entités transférantes et receveuses comptabiliseront les sorties et entrées de l'actif en contrepartie de la situation nette. Les retours d'actif corporel transféré seront comptabilisés selon les mêmes modalités.

1 - Chez l'entité transférante.

L'entité transférante conserve la propriété du bien transféré mais perd le contrôle du bien. L'actif est sorti du bilan de l'entité transférante.

Le transfert de l'actif de l'entité transférante se traduit par une réduction de l'actif et une réduction des fonds propres de l'organisme :

Sortie de l'actif :

Débit 119 « report à nouveau débiteur » en contrepartie du crédit du compte d'immobilisation corporelle 21 pour la valeur brute de l'immobilisation.

Dans le cas où le bien, objet du transfert a été acquis par un financement externe de l'État ou de tiers autre que l'État, les écritures suivantes sont par ailleurs comptabilisées

Sortie du financement :

Débit 1341 « Financements rattachés à des actifs déterminés – Tiers autres que l'État – Valeur initiale des financements rattachés à des actifs » ou 1041 « Financement rattachés à des actifs déterminés – État- Valeur initiale des financements rattachés à des actifs » en contrepartie du crédit du compte 110 « Report à nouveau créditeur »

D 119 « report à nouveau débiteur » en contrepartie du crédit 1349 « reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – tiers autres que l'État » ou 1049 « reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – État »

Outre la sortie du bien, la sortie des amortissements, la reprise des dépréciations et provisions constatés antérieurement pour l'actif transféré doivent également être comptabilisées, ces éléments étant repris dans les comptes de l'entité receveuse.

Lorsque l'actif transféré n'avait jamais été comptabilisé dans les comptes de l'entité transférante, la valeur vénale du bien au moment du transfert est retenue comme valeur de transfert. Elle est comptabilisée dans les comptes de l'entité receveuse comme valeur initiale du bien.

Cas particulier du transfert d'actif au bénéfice d'une filiale.

Dans le cas où l'actif est mis à disposition par l'organisme au bénéfice d'une de ses filiales, le transfert d'actif est assimilé à un prêt consenti à la filiale. Cette opération est comptabilisée au compte 2671 « Créances rattachées à des participations » en contrepartie du compte 21X sur lequel figure l'immobilisation corporelle dans l'entité transférante. De même, la sortie des amortissements et la reprise des dépréciations et provisions constatés antérieurement pour l'actif transféré doivent être également comptabilisées et repris dans les comptes de la filiale.

2 - Chez l'entité receveuse.

À la date du transfert, l'immobilisation corporelle est intégrée au bilan de l'entité receveuse pour la valeur nette comptable issue des comptes de l'entité transférante.

La comptabilisation s'effectue au compte 21x d'immobilisations corporelles, en fonction de la nature de l'immobilisation, en contrepartie d'un compte de financement externe de l'actif. Soit :

- Si le bien est transféré par l'État à l'organisme, le financement provenant de l'État, le compte 10411

« Contrepartie et financement des actifs mis à disposition des organismes - État » est utilisé.

- Si l'entité transférante est un tiers autre que l'État, le financement est comptabilisé *via* le compte 1341 « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État ». Toutefois, si ce bien a fait l'objet d'un financement par l'État, le compte 10411 « Contrepartie et financement des actifs mis à disposition des organismes - État » est utilisé pour la part du financement provenant de l'État.

L'entité receveuse reprend dans ses comptes la valeur nette comptable issue de la valeur brute de l'immobilisation , des amortissements cumulés et des dépréciations attachées en contrepartie d'un compte de financement. Par ailleurs, le financement rattaché à l'actif transféré évolue symétriquement à l'actif qu'il finance dans les comptes de l'entité receveuse.

Dans l'hypothèse où le bien transféré n'est pas valorisé dans la convention de mise à disposition (cas où l'actif n'a jamais été comptabilisé dans les comptes de l'entité transférante), l'entité receveuse fait évaluer le bien transféré et intègre, en tant que valeur initiale, la valeur à dire d'expert de l'évaluation.

Dans tous les cas, un transfert d'actif au cours d'un exercice donne lieu à une information dédiée en annexe des comptes de l'entité receveuse et de l'entité transférante.

B) Modalités de comptabilisation des retours d'actifs corporels transférés

A l'issue de la mise à disposition, l'entité receveuse perd le contrôle du bien, et le sort de son actif.

Ce bien est réintégré au bilan de l'entité initialement transférante selon les mêmes modalités que le transfert d'actif initial, mais pour la valeur nette comptable du bien lors du transfert de retour (valeur comptable brute, reprise des amortissements et des financements externes de ces actifs).

Technique comptable :

- Sortie de l'actif de l'entité receveuse et des financements associés :

Débit 119 « report à nouveau débiteur » en contrepartie du crédit du compte d'immobilisation corporelle 21 pour la valeur brute de l'immobilisation.

Débit 1341 « Financements rattachés à des actifs déterminés – Tiers autres que l'État – Valeur initiale des financements rattachés à des actifs » ou 1041 « Financement rattachés à des actifs déterminés – État – Valeur initiale des financements rattachés à des actifs » en contrepartie du crédit du compte 110 « Report à nouveau créditeur »

Débit 119 « Report à nouveau débiteur » en contrepartie du crédit 1349 « reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – tiers autres que l'État » ou 1049 « reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – État »

Outre la sortie du bien, la sortie des amortissements et la reprise des dépréciations, et provisions constatées antérieurement pour l'actif transféré doivent également être comptabilisées.

- Réintégration au bilan de l'entité transférante

Débit du compte d'immobilisation corporelle 21 pour la valeur brute de l'immobilisation en contrepartie du Crédit 110 « Report à nouveau » (solde créditeur) .

Débit du compte 119 « Report à nouveau » en contrepartie du Crédit du compte 1341 « Financements rattachés à des actifs déterminés – Tiers autres que l'État – Valeur initiale des financements rattachés à des actifs » ou 1041 « Financement rattachés à des actifs déterminés – État – Valeur initiale des financements rattachés à des actifs »

Débit 1349 « reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – tiers autres que l'État » ou 1049 « reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – État » en contrepartie du crédit 110 « report à nouveau créditeur » Outre la réintégration du bien, il convient de réintégrer les amortissements, de reprendre les dépréciations, et les provisions.

Un exemple d'illustration sur les transferts d'actifs entre entités du secteur public figure en annexe sous l'intitulé :

A7_F6_TRANSF_ACTIF_CAS 5

Sous-section 2 : amortissement du bien, dépréciations

COMPTE 281. AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES (HORS BIENS VIVANTS)

Un actif est amortissable lorsque son utilisation est déterminable. L'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de son utilisation. Il traduit le rythme de consommation des avantages économiques attendus. À la différence d'une dépréciation, la dotation aux amortissements a un caractère irréversible.

Durée d'utilisation

La durée d'utilisation de l'actif est déterminée selon les critères suivants :

– *physique :* l'actif subit une usure physique par l'usage qu'en fait l'organisme ou par le passage du temps ;

– *technique :* il est attendu que l'évolution technique impliquera l'obsolescence de l'actif, son utilisation devenant inférieure à celle qui serait fondée sur sa seule usure physique. Il en est notamment ainsi en cas d'obligation de mise en conformité à de nouvelles normes ;

– *juridique :* l'utilisation est limitée dans le temps par une période de protection légale ou contractuelle.

Ces critères ne sont pas exhaustifs, d'autres critères peuvent également être pris en compte. Si plusieurs critères s'appliquent, il convient de retenir l'utilisation la plus courte résultant de l'application de ces critères.

Les taux d'amortissement relatifs aux durées d'amortissement des différentes catégories d'immobilisations corporelles sont fixés par le conseil d'administration en conformité avec les pratiques usuelles pour les catégories d'actifs concernées.

Plan d'amortissement

Un plan d'amortissement, propre à chaque actif amortissable, est défini à la date d'entrée du bien à l'actif. La base amortissable d'un actif est sa valeur brute (valeur d'entrée dans le patrimoine ou valeur de réévaluation) sous déduction de sa valeur résiduelle (valeur vénale de l'actif à la fin de son utilisation diminuée des coûts de sortie).

La date de départ du plan d'amortissement correspond à la date de début de consommation des avantages économiques qui lui sont attachés. Cette date correspond généralement à la date de mise en service de l'actif.

Il existe cependant des exceptions, telles que par exemple l'amortissement des pièces de sécurité qui démarre à la date d'acquisition et doit être étalé sur la même durée que l'immobilisation principale, ou encore les pièces de rechange amorties à partir de la date de remplacement de la pièce[25].

Les annuités sont calculées selon le principe du *prorata temporis*.

L'amortissement est appliqué de la même manière pour tous les actifs de même nature ayant des conditions d'utilisation identiques.

En fin d'exercice, un contrôle des immobilisations dont la valeur nette comptable est nulle doit être réalisé afin de s'assurer que les biens concernés sont toujours utilisables. À défaut, ces biens devront être sortis de l'inventaire et de l'actif par une mise au rebut.

Les immobilisations entièrement amorties demeurent inscrites au bilan tant qu'elles subsistent dans l'établissement. Toutefois, si les actifs immobilisés continuent régulièrement d'être utilisés alors que leur plan d'amortissement est terminé, il convient de revoir la durée de l'amortissement voté pour cette catégorie d'actif afin de mettre en cohérence la durée d'amortissement avec la durée économique de vie du bien.

Le plan d'amortissement peut être modifié, notamment en cas de modification dans l'utilisation probable du bien (changement de la durée d'amortissement) ou en cas de dépréciation du bien[26] (changement de la base amortissable).

Exemples de plans d'amortissement révisés

Cas n° 1

Matériel acquis en N pour 100. Le plan d'amortissement prévoit un amortissement sur 5 ans en linéaire (soit

25 Les pièces de sécurité et de rechange sont immobilisées si leur durée d'utilisation est estimée supérieure à 12 mois. Dans le cas contraire, ces pièces sont comptabilisées en stocks.

26 Par conséquent, toute reprise de dépréciation ou nouvelle dépréciation entraîne une modification du tableau d'amortissement.

une dotation annuelle aux amortissements de 20).

À la suite de l'apparition de nouvelles technologies qui rendent le bien obsolète, un test de dépréciation est réalisé en N+1 et la valeur actuelle du bien s'élève à 48. La valeur nette comptable (VNC) étant de 60, une dépréciation est constatée à hauteur de 12.

Le taux et le mode d'amortissement sont inchangés ; la base amortissable est modifiée, le plan d'amortissement prospectif est recalculé.

PLAN D'AMORTISSEMENT RÉVISÉ						
Année	**Base amortissable**	**Dotation aux amortissements**	**Amortissements cumulés**	**Valeur actuelle**	**Dépréciations**	**VNC**
N	100	20	20	48	12	80
N+1	100	20	40			48
N+2	48	16	56			32
N+3	48	16	72			16
N+4	48	16	88			0

Cas n° 2

Compte tenu de l'utilisation prévue lors de sa mise en service en janvier N-4, un matériel acquis pour 100 k€ doit être totalement amorti au 31/12/N. Le plan d'amortissement établi en N-4 retenait alors une durée d'utilisation de 5 ans avec un rythme de consommation des avantages économiques régulier (amortissement linéaire, sans valeur résiduelle).

Au dernier trimestre N, au cours d'un contrôle de l'immobilisation à renouveler, il est estimé, au vu de son état et des conditions d'utilisation, que l'exploitation de celle-ci peut être prolongée d'une année avant sa mise au rebut. Le rythme de consommation des avantages économiques restant régulier, le mode linéaire est maintenu.

Pour assurer la révision prospective du plan d'amortissement, le taux d'amortissement est ajusté en fonction de la nouvelle durée d'utilisation pour l'exercice en cours et l'exercice suivant.

Le tableau d'amortissement se présentera ainsi après la modification en N :

PLAN D'AMORTISSEMENT RÉVISÉ					
Année	**Base amortissable**	**Annuités prévues à l'origine**	**Cumulé prévu**	**Annuités révisées**	**Cumul révisé**
N-4	100	20	20		20
N-3	100	20	40		40
N-2	100	20	60		60
N-1	100	20	80		80
N	100	20	100	10	90
N+1	100	0		10	100

En conséquence de ce changement d'estimation, les annuités d'amortissement révisées de 10 k€ sont dotées, pour l'exercice de la révision et l'exercice suivant (débit 6811 « Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles » par crédit 28154 « Amortissements des immobilisations corporelles - Matériel »).

Remarque : si le constat de la prolongation de la durée d'utilisation de l'immobilisation intervient sur N+1 après la période d'inventaire de l'exercice N, il convient de constater à la date du contrôle une reprise sur amortissement à hauteur de 10 k€ (débit 28154 « Amortissements des immobilisations corporelles - Matériel » par crédit 7811 « Reprises sur amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles »). En fin d'exercice N+1, avant sa mise au rebut, le bien sera amorti à hauteur de 10 k€.

Comptabilisation de l'amortissement complémentaire pour solde à hauteur de 10 k€ :

Débit 6811 « Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles »

Crédit 28154 « Amortissements des immobilisations corporelles - Matériel »

Constatation de la sortie du bien à hauteur de 100 k€ :

Débit 281154 « Amortissements des immobilisations corporelles - Matériel »

Crédit 2154 « Matériel ».

Technique comptable

Voir infra : Technique de comptabilisation initiale et de sortie du bien.

COMPTE 282. AMORTISSEMENT DES IMMOBILISATIONS MISES EN CONCESSION

Le compte 282 fonctionne de la même manière que le compte 281 (voir commentaire supra).

Le compte 282 est utilisé pour les amortissements sur immobilisations mises en concession imputées au compte 22 qui font l'objet d'un fascicule dédié déclinant la norme 18 relative aux « contrats concourant à la réalisation d'un service public ».

COMPTE 285. AMORTISSEMENT DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES (BIENS VIVANTS)

Le compte 285 fonctionne de la même manière que le compte 281 (voir commentaire supra).

Le compte 285 est utilisé pour les amortissements sur biens vivants immobilisés imputés au compte 25.

COMPTE 291. DÉPRÉCIATION DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES (HORS BIENS VIVANTS) (MÈME VENTILATION QUE LE COMPTE 21)

Les dépréciations des immobilisations constatent un amoindrissement de la valeur de l'actif immobilisé qui n'est pas nécessairement irréversible.

Les comptes de dépréciation sont éventuellement ajustés à la fin de chaque exercice par dotations complémentaires ou reprises partielles ou totales dans les résultats.

Lors de la cession d'une immobilisation ou de sa mise au rebut, la dépréciation est reprise selon les modalités présentées ci-dessous dans la technique de comptabilisation initiale et de sortie du bien.

Exemples de mise en œuvre du test de dépréciation :

- valeur brute de l'immobilisation = 50 ;
- amortissements cumulés au 31/12/N = 20 ;
- valeur nette comptable (VNC) au 31/12/N = 30.

VA = Valeur actuelle : valeur la plus élevée entre la valeur vénale et la valeur d'usage.

Hypothèses	Comparaison valeur actuelle (VA) / VNC	Dépréciation	Valeur portée au bilan
Si valeur vénale (VV) = 35	VV = 35 > VNC = 30	Pas de dépréciation	30
Si : - valeur vénale = 20 - valeur d'usage = 25	VA =25 < VNC = 30	Dépréciation (30-25) = 5	25
Si : - valeur vénale = 20 - valeur d'usage = 10	VA = 20 < VNC = 30	Dépréciation (30-20) = 10	20
Si : - valeur vénale = 20 - valeur d'usage = 45	VA = 45 > VNC = 30	Pas de dépréciation	30

Technique comptable

Constatation d'une dépréciation

Débit 6816 Dotations pour dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles

Crédit 291 Dépréciation des immobilisations corporelles (hors biens vivants)

Reprise de la dépréciation, lorsque la dépréciation est devenue obsolète en tout ou partie

Débit 291 Dépréciation des immobilisations corporelles (hors biens vivants)

Crédit 7816 Reprise sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles

Le compte 291 est subdivisé de la même manière que le compte 21.

COMPTE 292. DÉPRÉCIATION DES IMMOBILISATIONS MISES EN CONCESSION

Les modalités de fonctionnement du compte 292 sont semblables à celles du compte 291.

Le compte 292 est utilisé pour les dépréciations sur immobilisations mises en concession imputées au compte 22 qui font l'objet d'un fascicule dédié déclinant la norme 18 relative aux « contrats concourant à la réalisation d'un service public ».

COMPTE 293. DÉPRÉCIATION DES IMMOBILISATIONS EN COURS

Les modalités de fonctionnement des sous-comptes 293 sont semblables à celles du compte 291.

COMPTE 2931. IMMOBILISATIONS CORPORELLES EN COURS (HORS BIENS VIVANTS)

Le compte 2931 est utilisé pour les dépréciations sur immobilisations corporelles en cours imputées au compte 231.

COMPTE 2935. IMMOBILISATIONS CORPORELLES EN COURS (BIENS VIVANTS)

Le compte 2935 est utilisé pour les dépréciations sur les biens vivants en cours immobilisés imputés au compte 235.

COMPTE 295. DÉPRÉCIATION DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES (BIENS VIVANTS)

Les modalités de fonctionnement du compte 295 sont semblables à celles du compte 291.

Le compte 295 est utilisé pour les dépréciations sur les biens vivants immobilisés imputés au compte 25.

Sous-section 3 : sortie du bilan

Un actif sort du bilan à l'issue d'une cession à titre onéreux, cession à titre gratuit, ou mise au rebut.

1. Hypothèse d'une cession à titre onéreux

– Constatation d'un complément d'amortissement relatif à l'année de cession (pour un bien non déjà amorti en totalité) : montant de l'annuité = annuité prévue par le plan d'amortissement * (nombre de jours depuis le 01/01 de l'année de cession jusqu'au jour de cession exclu / 360 jours).

Débit 6811 Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles

Crédit 281X Amortissement des immobilisations corporelles (hors biens vivants)

– Sortie de l'immobilisation

Solde des amortissements pratiqués

Débit subdivision intéressée du compte 281

Crédit du compte d'immobilisation corporelle concerné

Sortie de la valeur nette comptable de l'immobilisation

Débit 6577 « Valeur comptable des éléments d'actif cédés (hors immobilisations financières et hors fondations) »

Crédit du compte d'immobilisation corporelle concerné

Simultanément, constatation du produit de la vente du bien

Débit 462 Créances sur cessions d'immobilisations

Crédit 7577 « Produits des cessions d'éléments d'actif (hors immobilisations financières et hors fondations) »

Reprise des éventuelles dépréciations, lorsque elles sont devenues obsolètes en tout ou partie

Débit 291 Dépréciation des immobilisations corporelles (hors biens vivants)

Crédit 7816 Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles

2. Hypothèse d'une cession à titre gratuit

– Constatation d'un complément d'amortissement relatif à l'année de cession (pour un bien non déjà amorti en totalité) : montant de l'annuité = annuité prévue par le plan d'amortissement * (nombre de jours depuis le 01/01 de l'année de cession jusqu'au jour de cession exclu / 360 jours).

Débit 6811 Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles

Crédit 281X Amortissement des immobilisations corporelles (hors biens vivants)

– Sortie de l'immobilisation

Solde des amortissements pratiqués

Débit subdivision intéressée du compte 281

Crédit du compte d'immobilisation corporelle concerné

Sortie de la valeur nette comptable de l'immobilisation

Débit 6577 « Valeur comptable des éléments d'actif cédés (hors immobilisations financières et hors fondations) »

Crédit du compte d'immobilisation corporelle concerné

– Reprise des éventuelles dépréciations, lorsque elles sont devenues obsolètes en tout ou partie

Débit 291 Dépréciation des immobilisations corporelles (hors biens vivants)

Crédit 7816 Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles

3. Hypothèse d'une mise au rebut

En cas de mise au rebut, l'immobilisation doit être complètement amortie. Si, à la date de la réforme, le bien concerné n'est pas amorti en totalité, il convient de pratiquer un amortissement complémentaire pour solde avant de sortir le bien du bilan.

– Le cas échéant, comptabilisation de l'amortissement complémentaire pour solde

Débit 6811 Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles

Crédit subdivision intéressée du compte 281

– Constatation de la sortie du bien

Débit subdivision intéressée du compte 281

Crédit du compte 21 d'immobilisation corporelle concerné

Section 3 : modalités de comptabilisation des dépenses ultérieures

Sous-section 1: les provisions liées aux dépenses ultérieures immobilisables

COMPTE 1571. PROVISIONS POUR TRAVAUX A EFFECTUER (OPÉRATIONS D'AMÉNAGEMENT)

Spécificité des établissements publics fonciers et des établissements publics d'aménagement

Le compte 1571 est mouvementé dans le cadre de la gestion des stocks des établissements publics fonciers et d'aménagement. La constitution d'une provision pour travaux à effectuer permet d'intégrer les coûts futurs, non encore engagés, à la valorisation des stocks cédés qui sont ainsi estimés à leur coût global. Les modalités d'utilisation de ce compte font l'objet de développements dédiés dans les fascicules dédiés à la norme 8 « Stocks » et à la norme 23 « Les opérations d'aménagement ».

COMPTE 1572. PROVISIONS POUR GROS ENTRETIEN OU GRANDES RÉVISIONS

Les dépenses de gros entretien ou de grandes révisions et les dépenses ultérieures de gros travaux répondent aux deux critères cumulatifs suivants, elles :

– s'inscrivent dans un programme pluriannuel en application de lois, règlements ou de pratiques constantes de l'entité ;

– ont pour seul but de vérifier le bon état de fonctionnement des installations (par exemple, révisions d'avions pour motif de sécurité) et d'y apporter un entretien (par exemple, carénage de la coque des navires) sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle prévue initialement.

En revanche, n'entrent pas dans la catégorie des dépenses de gros entretien et de grandes réparations,

les dépenses ayant pour objet de modifier des installations ou de prolonger leur durée de vie (qui ont le caractère d'immobilisations), ni les dépenses d'entretien courant, comptabilisées en charges au fur et à mesure de leur réalisation.

Ces dépenses sont comptabilisées soit distinctement du bien « sous-jacent » à l'actif en tant que composant, soit sous forme de provision pour gros entretien. Il n'est pas possible d'appliquer simultanément les deux méthodes.

Les travaux pouvant faire l'objet de provisions pour gros entretien ou grandes révisions sont notamment:

- peinture des façades, traitement, nettoyage (sauf ravalement avec amélioration qui est un composant séparé) ;

- la peinture des parties communes et menuiseries ;

Technique comptable

Constitution de la provision (pour le montant de la dotation annuelle)

Débit 6815 Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement

Crédit 1572 Provisions pour gros entretien ou grandes révisions

Reprise de la provision (pour le montant total de la provision lors de la réalisation des dépenses)

Débit 1572 Provisions pour gros entretien ou grandes révisions

Crédit 7815 Reprises sur provisions pour risques et charges de fonctionnement

COMPTE 1581. PROVISIONS POUR REMISE EN ÉTAT

Les dépenses de démantèlement, de transport de l'immobilisation et de remise en état du site (obligation de décontamination ou de dépollution par exemple) sont les coûts que l'organisme devra engager à l'issue de l'utilisation du bien ou du site. Ne sont pas comptabilisées ici les dépenses résultant d'une dégradation dite « progressive », c'est-à-dire constatée au fur et à mesure de l'exploitation de l'immobilisation, celles-ci sont en effet comptabilisées en charges.

Lorsque la dégradation est nécessaire à l'exploitation future de l'immobilisation et au bénéfice d'avantages économiques tout au long du cycle d'exploitation, celle-ci est considérée comme immédiate. Dès lors que ces coûts résultent d'une obligation légale ou réglementaire, ils font l'objet d'une comptabilisation sous forme de provision au compte 1581 « Provisions pour remise en état ». La contrepartie de la provision est portée à l'actif et est intégrée au coût d'acquisition de l'immobilisation concernée dès comptabilisation initiale de l'immobilisation. Ainsi, ces coûts viennent augmenter le coût de l'immobilisation concernée. Ainsi, l'étalement du coût de la dégradation immédiate s'effectue par le biais de l'amortissement de l'immobilisation. Lorsque les dépenses de remise en état sont réalisées, elles sont comptabilisées en charges et la provision est reprise.

Technique comptable

Comptabilisation initiale de l'immobilisation, à la date de réception

Débit du compte d'immobilisation corporelle concerné, pour le montant TTC ou HT

Débit 44586 TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

Crédit 4084 Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

Constitution de la provision

Débit du compte d'immobilisation corporelle concerné

Crédit 1581 Provisions pour remise en état

Reprise de la provision, lors de la réalisation des dépenses de remise en état

Débit 1581 Provisions pour remise en état

Crédit 7815 Reprises sur provisions pour risques et charges

Lorsque que la dégradation n'est pas nécessaire à l'activité future de l'immobilisation, et dès lors que les coûts futurs de réparation résultent d'une obligation légale ou réglementaire (désamiantage par exemple), ils font l'objet d'une comptabilisation sous forme de provision au compte 1581 « Provisions pour remise en état ». Lorsque les dépenses de remise en état sont réalisées, elles sont comptabilisées en charges et la provision est reprise.

Technique comptable

Constitution de la provision

Débit 6815 Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement

Crédit 1581 Provisions pour remise en état

Reprise de la provision, lors de la réalisation des dépenses de remise en état

Débit 1581 Provisions pour remise en état

Crédit 7815 Reprises sur provisions pour risques et charges

Sous-section 2 : modalités de mise en œuvre de la comptabilisation des immobilisations par composants

POINT D ATTENTION PRÉALABLE

Conformément aux dispositions de la norme 6 « immobilisations corporelles » du recueil des normes comptables pour les établissements publics (RNCEP), la comptabilisation des immobilisations par composants **est une décision de gestion qui relève de la compétence de l'organe délibérant de l'organisme** et tient compte de sa situation propre.

L'organisme choisit cette méthode quand le rapport coût/avantages de la comptabilisation par composants lui est favorable. Cette méthode, complexe par nature, n'a pas vocation à s'adresser systématiquement à tous les organismes, notamment au regard du caractère généralement non marchand de leur activité et des modalités de financement des immobilisations, fondées principalement sur des subventions reçues.

Par ailleurs, les organismes qui ont déjà instauré la comptabilisation par composants doivent continuer à l'appliquer, **sauf décision contraire de l'organe délibérant**.

Il convient de noter que la comptabilisation par composants peut concerner l'intégralité des immobilisations corporelles d'un organisme, ou seulement une catégorie comptable d'actifs. Toutefois, dès lors que cette méthode par composants est envisagée, **elle doit être appliquée à l'intégralité des immobilisations corporelles appartenant à une même catégorie (ex : les bâtiments, le matériel industriel…).**

Dans le cas où les immobilisations relèvent de financements particuliers (financements externes notamment), l'application de la méthode des composants complexifie la comptabilisation de ces financements, qui doivent être repris symétriquement à hauteur de l'amortissement de l'actif financé. Dans le cas d'un actif décomposé, le financement doit être réparti entre les composants (répartition pondérée en fonction du pourcentage de financement global) et repris selon les différentes durées d'amortissement des éléments. Cette complexité supplémentaire doit être prise en compte lorsque l'organisme décide d'appliquer cette méthode.

Les méthodes comptables retenues par l'organisme font l'objet d'une information dans l'annexe des états financiers.

DÉFINITION DE LA NOTION DE COMPOSANT

A) Critères de choix de la méthode de comptabilisation des composants.

Lorsque des éléments composant un actif sont exploités de façon indissociable, un plan d'amortissement unique est retenu pour l'ensemble de ces éléments.

Cependant, si dès l'origine, un ou plusieurs de ces éléments ont chacun une utilisation significativement différente, chaque élément est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chacun est retenu. On parle alors de composants.

Si l'organisme choisit d'appliquer la méthode par composants, les éléments identifiables des immobilisations corporelles qui devront faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers seront comptabilisés séparément dès l'origine, puis lors de leurs remplacements. Ils ont chacun des durées d'utilisation significativement différentes et procurent des avantages économiques à l'organisme selon un rythme significativement différent. À ce titre, des taux et des modes d'amortissement propres leur sont appliqués.

L'approche par composants concerne :

- les éléments à valeur unitaire élevée ;
- les éléments ayant des durées d'amortissement significativement différentes de la durée de l'immobilisation principale.

Exemple : acquisition d'un bâtiment, identifié dès l'origine comme une immobilisation décomposable, comportant 3 éléments : l'immobilisation principale ou structure, le composant toiture, et le composant fenêtres.

B) Typologie des éléments d'un actif.

1) Les éléments pouvant être classés comme composants d'un actif

1-1) Les dépenses de remplacement[27] :

Le remplacement est le renouvellement d'un élément de l'actif immobilisé au cours du cycle de vie normale du bien. Le remplacement procure à l'immobilisation principale de nouveaux avantages économiques obtenus par l'utilisation effective de l'élément après son remplacement. L'amortissement débutera dès le remplacement de la pièce permettant l'utilisation du bien selon sa destination et suivant un plan d'amortissement spécifique.

Sont visés :

– les remplacements d'éléments prévus ou les dépenses accidentelles de remplacement d'éléments non planifiées ;

– le remplacement d'un élément dont l'utilisation a été plus intensive que l'immobilisation principale. Dans ce cas, la durée d'utilisation de cet élément devient plus courte que l'immobilisation principale.

La dépense de remplacement d'un élément identifié dès l'origine, conduit à comptabiliser un amortissement complémentaire afin de sortir du bilan l'ancien composant qui sera totalement amorti. Le nouveau composant suivra un nouveau plan d'amortissement dédié. Ce cas concerne les remplacements d'éléments à l'identique ainsi que les dépenses d'amélioration.

Ces dépenses sont comptabilisées à l'actif et se différencient des dépenses d'entretien courant qui sont comptabilisées en charges. Ces dernières n'augmentent ni la durée de vie de l'actif, ni ses conditions d'utilisation.

1-2) Les dépenses pour gros entretien et grandes révisions[28] :

Les dépenses pour gros entretien ou grandes révisions s'inscrivent dans un programme pluriannuel d'entretien des immobilisations, en application de lois, règlements ou de pratiques constantes de l'organisme. Ces dépenses ont pour but d'assurer le bon état de fonctionnement des installations, de les entretenir sans en prolonger leur durée de vie.

Les dépenses pour gros entretien ou grandes révisions sont comptabilisées à l'actif, dès l'origine, en tant que composant si aucune provision pour gros entretien ou grandes révisions n'a été enregistrée au passif. Il n'est pas possible d'appliquer simultanément les deux méthodes.

Une fois la méthode de comptabilisation par composants choisie, elle devient la méthode de référence et est irréversible. Les organismes soumis à l'impôt sur les sociétés (IS) peuvent privilégier la méthode des provisions pour des raisons fiscales.

2) Les éléments ne pouvant être classés comme composants d'un actif

2-1) Les dépenses d'entretien courant :

Les travaux de petites réparations, d'entretien courant, de maintenance, de remplacement à l'identique ou de remise en état correspondent à des dépenses récurrentes engagées pour maintenir les avantages économiques futurs que l'organisme attend de ses immobilisations. Elles n'augmentent pas la durée de vie du bien ni lui procurent une augmentation de son potentiel de service. De ce fait, elles sont comptabilisées en charges d'entretien au cours de l'exercice où elles sont encourues.

2-2) Les dépenses ultérieures immobilisables (DUI) :

Les critères d'immobilisation d'une dépense ultérieure se fondent sur l'acquisition de nouveaux avantages économiques ou d'un potentiel de service supplémentaire à l'organisme :

- allongement de la durée d'utilisation de l'actif,
- augmentation de la capacité d'utilisation,
- diminution du coût d'utilisation,
- amélioration substantielle de la qualité de la production.

Toute dépense ultérieure immobilisable est enregistrée à l'actif du bilan distinctement du bien principal « sous-jacent ». Elle suit un plan d'amortissement individuel. Le plan d'amortissement du bien principal n'est pas modifié.

Deux types de DUI sont concernés :

- L'ajout d'un élément à l'immobilisation principale entraîne un accroissement de sa valeur et permet à l'organisme de bénéficier de nouveaux avantages économiques. L'élément supplémentaire dont la valeur est estimée avec une fiabilité suffisante est comptabilisé indépendamment de l'actif sous-jacent et sera amorti selon un plan d'amortissement propre.

- Les dépenses de gros travaux et de reconstruction contribuent à l'allongement de la durée d'utilisation des immobilisations corporelles ou augmentent leur capacité d'utilisation. Elles doivent donc être considérées comme

27 Les dépenses de remplacement sont également appelées composants de première catégorie.

28 Les dépenses pour gros entretien ou grandes révisions sont également appelées composants de deuxième catégorie.

des dépenses ultérieures immobilisables et comptabilisées à l'actif de l'organisme. Si le bien « sous-jacent » est comptabilisé dès l'origine à son coût historique amorti ou à une valeur symbolique forfaitaire non révisable et que la dépense ultérieure de gros travaux est immobilisable, elle sera comptabilisée distinctement du bien principal « sous-jacent » et fera l'objet d'un plan d'amortissement distinct.

C) Modalités comptables de la méthode des composants

Les différentes modalités comptables attachées aux dépenses ultérieures dans le cas de brevets, logiciels, sites internet et immobilisations incorporelles et des biens historiques et culturels sont traitées dans les fascicules idoines de l'instruction comptable commune.

1) Identification des composants dès la mise en service du bien par décomposition de l'immobilisation principale.

Lors de la mise en service du bien, l'organisme appliquant la méthode des composants pour une catégorie d'actifs identifie les éléments qui revêtent un caractère immobilisable et qui doivent faire l'objet d'un remplacement à intervalles réguliers, selon un rythme significativement différent de la durée de vie totale de l'actif.

1.1) Identification des différents composants :

L'immobilisation principale est décomposée en fonction des différentes typologies des éléments de l'actif. Il convient de ne pas trop scinder un actif pour garder une vision économiquement cohérente.

Ainsi, en règle générale, un actif peut être subdivisé en grands composants (par exemple : structure, toiture, chauffage et installations techniques). Par souci de cohérence, les différents composants sont imputés à partir de subdivisions de l'immobilisation principale.

Un niveau trop fin de décomposition peut conduire à une perte de lisibilité des informations financières de l'organisme et complexifie le suivi comptable, notamment lors du suivi du financement associé. L'organisme doit garder un rapport coût/avantages favorable.

À titre d'exemple, le tableau suivant reprend des durées d'amortissement de certains composants, basées sur des données économiques d'utilisation qui peuvent être présentées et soumises à l'approbation de l'organe délibérant.

1.2) Critères de décomposition : durée d'utilisation propre, supérieure à 12 mois et valeur significative.

Ces composants sont comptabilisés séparément dès l'acquisition de l'actif et amortis sur leurs durées d'utilisation propres.

Ils sont identifiés à partir de leur valeur unitaire significative stipulée sur les pièces justificatives qui sont conservées. Lors de son remplacement, le composant doit être sorti de l'actif selon sa valeur nette comptable (*ie,* valeur brute et amortissements constatés). Le nouvel élément est inscrit au bilan pour sa valeur d'acquisition et fait l'objet d'un plan d'amortissement dédié.

Tableau indicatif des durées d'utilisation

Catégories d'immobilisations	Libellés des composants	Durée d'amortissement
Agencements et aménagements de terrains nus	Aménagements lourds (terrassements) équipements techniques	50 ans 10 ans
Travaux de constructions	Structures toitures Installations générales techniques	50 ans 30 ans 20 ans
Installations spécifiques acquises	Aménagements divers	10 ans

2) Identification des composants ultérieurement à la mise en service du bien par décomposition de l'immobilisation principale.

Cette situation résulte principalement d'un changement de méthode comptable (décision de gestion irrévocable de l'organe délibérant).

Conformément à l'application du fascicule 14 relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs de l'instruction comptable commune (cf. norme 14 du RNCEP),

la décomposition de l'immobilisation principale ultérieurement à sa mise en service correspond à un changement de méthode comptable (dont l'effet est rétrospectif).

Le compte de l'immobilisation principale sera retraité en contrepartie du compte de report à nouveau, excepté pour les organismes soumis à l'impôt. Pour ces derniers, ces opérations doivent être constatées en compte de résultat pour des raisons fiscales (cf. modalités comptables détaillées dans le fascicule 14).

Plusieurs méthodes permettent de définir les valeurs nettes comptables des éléments composant l'immobilisation principale :

1) Méthode de reconstitution du coût historique amorti :

Cette méthode, rétrospective, consiste à reconstituer le coût réel historique des composants et le montant des amortissements qui auraient dû être appliqués. Pour comptabiliser à l'actif la valeur nette comptable des composants, il est nécessaire de rechercher les factures d'origine ou afférentes au dernier remplacement et de recalculer les amortissements à partir des dates de mise en service et des durées d'utilisation du composant.

S'il est impossible d'identifier les factures d'origine, l'organisme peut décomposer la valeur brute de l'immobilisation principale en fonction de données techniques afin de répartir le coût initial global entre les différents composants. Chaque composant identifié a posteriori devra faire l'objet d'un plan d'amortissement propre sur la durée d'utilisation déterminée.

Exemple A :

Une immobilisation de 1 000 000 € est acquise le 1er janvier N et amortie sur 20 ans à hauteur de 50 000 € par an. À noter que cet exemple ne prend pas en compte un éventuel financement de l'actif par un tiers. Dans l'hypothèse où le bien acquis aurait été financé par un financement externe de l'actif (FEA), il conviendrait, en plus de la technique comptable développée ci-après, de reprendre les FEA concernés et de les ventiler selon la décomposition de l'actif envisagée.
Le conseil d'administration de l'établissement décide d'appliquer, à compter de l'exercice N+4, la méthode des composants. Par délibération, l'organe délibérant fixe le seuil de significativité des composants à 5 000 €. En application de la norme 14 du RNCEP, relative aux changements de méthode comptable, le compte de l'immobilisation principale est retraité en N+4 en 2 éléments différents (bien principal, composant). Une information dédiée sera portée en annexe des comptes N+4.
L'organisme identifie en N+4 un composant d'une valeur brute de 150 000 € dont le remplacement est prévu en N+8 (amortissement achevé au 31/12/N+7).

1) Calcul des nouveaux plans d'amortissement des composants en reconstituant l'historique depuis le 01/01/N :
Le total des amortissements de l'immobilisation non décomposée comptabilisés entre N et N+3 s'élève à 200 000 €, soit 50 000 € par an.

Les factures des deux éléments permettent de reconstituer les valeurs brutes d'origine :

Composant : Valeur brute : 150 000 € et durée d'amortissement 8 ans (12,5%) (de N à N+7).

Bien principal : Valeur brute : 850 000 € et durée d'amortissement 20 ans (5%).

Amortissement du composant entre N et N+3 : 150 000 X 12,5% X 4 = 75 000 €

Amortissement du bien principal entre N et N+3 : 850 000 X 5 % X 4 = 170 000 €

2) Retraitement comptable de l'immobilisation en N+4 au titre du changement de méthode comptable en application du fascicule relatif à la norme 14 (hors établissement soumis à IS)

Sortie de l'immobilisation *en balance d'entrée (01/01/N+4) selon la situation arrêtée au* 31/12/N+3

Débit 119 « Report à nouveau » : 1 000 000 €

Crédit 21X « Immobilisation corporelle principale» : 1 000 000 €

Sortie des amortissements :

Débit 28X « amortissement des immobilisations corporelles » : 200 000 €

Crédit 110 « Report à nouveau »: 200 000 €

Comptabilisation de l'immobilisation décomposée au 01/01/N+4

Débit 21X1 « Immobilisation principale » : 850 000 €

Débit 21X2 « Composant » : 150 000 €

Crédit 110 « Report à nouveau » : 1 000 000 €

Comptabilisation de la reconstitution des amortissements de l'actif décomposé (reprise entre le 01/01/N et le 01/01/N+4) :

Débit 119 « Report à nouveau »: 245 000 €

Crédit 28X1 « amortissement des immobilisations corporelles - bien principal » : 170 000 €

Crédit 28X2 « amortissement des immobilisations corporelles - composant » : 75 000 €

À compter du 01/01/N+4 les amortissements à comptabiliser chaque année s'élèveront pour le composant à 150 000 X 12,5 % soit 18 750 €, et pour le bien principal à 850 000 € X 5 %, soit 42 500 € de dotation annuelle.

Comptabilisation des dotations annuelles (à partir de N+4) bien principal :

Débit 68X « dotations aux amortissements sur immobilisations » : 42 500 €

Crédit 28X1 « amortissement des immobilisations corporelles - bien principal » : 42 500 €

Comptabilisation des dotations annuelles (de N+4 à N+7) composant :

Débit 68X « dotations aux amortissements sur immobilisations » : 18 750 €

Crédit 28X2 « amortissement des immobilisations corporelles - composant » : 18 750 €

Exemple B:

L'exemple B reprend l'exemple A, en y intégrant le financement externe de l'actif (FEA) par un tiers avant sa décomposition, et les régularisations du financement postérieurement à leur décomposition.

Une immobilisation de 1 000 000 € est acquise le 1er janvier N et amortie sur 20 ans à hauteur de 50 000 € par an. Le bien acquis a été financé par l'État à hauteur de 40 % avant la décomposition de l'actif. Lors de la décomposition de l'actif, le pourcentage de financement externe sera ventilé selon la décomposition de l'actif envisagée.

Le conseil d'administration de l'établissement décide d'appliquer, à compter de l'exercice N+4, la méthode des composants. Par délibération, l'organe délibérant fixe le seuil de significativité des composants à 5 000 €. En application de la norme 14, relative aux changements de méthode comptable, le compte de l'immobilisation principale est retraité en N+4 en 2 éléments différents (bien principal, composant). Une information dédiée sera portée en annexe des comptes N+4.

L'organisme identifie en N+4 un composant d'une valeur brute de 150 000 € dont le remplacement est prévu en N+8 (amortissement achevé au 31/12/N+7).

1) Calcul des nouveaux plans d'amortissement des composants en reconstituant l'historique depuis le 01/01/N :

Le total des amortissements de l'immobilisation non décomposée comptabilisés entre N et N+3 s'élève à 200 000 €, soit 50 000 € par an.

Les factures des deux éléments permettent de reconstituer les valeurs brutes d'origine :

Composant : Valeur brute : 150 000 € et durée d'amortissement 8 ans (12,5%) (de N à N+7).

Bien principal : Valeur brute : 850 000 € et durée d'amortissement 20 ans (5%).

Amortissement du composant entre N et N+3 : 150 000 X 12,5% X 4 = 75 000 €

Amortissement du bien principal entre N et N+3 : 850 000 X 5 % X 4 = 170 000 €

Le bien principal et le composant sont financés par FEA à hauteur de 40 %.

2) Retraitement comptable de l'immobilisation au **01/01/N+4** au titre du changement de méthode comptable en application du fascicule relatif à la norme 14 (hors établissement soumis à IS);

– Sortie de l'immobilisation en balance d'entrée N+4 (01/01/N+4) selon la situation arrêtée au 31/12/N+3 et du financement associé à hauteur de 40 % :

Débit 119 « Report à nouveau » : 600 000 €

Débit 104131 « Financement des autres actifs – État » : 400 000 €
(1 000 000 × 40 % = financement externe à hauteur de 40%)

Crédit 21X « Immobilisation principale » : 1 000 000 €

– Sortie des amortissements et du financement associé à hauteur de 40 % :

Débit 28X « amortissement des immobilisations corporelles » : 200 000 €

Crédit 104931 « Reprise au résultat du financement des autres actifs - État »: 80 000 €
(200 000 x 40 % = financement externe à hauteur de 40%)

Crédit 110 « Report à nouveau » : 120 000 €

Comptabilisation de l'immobilisation décomposée au 01/01/N+4 et du financement associé ventilé entre l'immobilisation principale et le composant :

Financement externe de l'immobilisation principale : 40% x 850 000 € = 340 000 €

Financement externe du composant : 40% x 150 000 € = 60 000 €

Débit 21X1 « Immobilisation principale » : 850 000 €

Crédit 1041311 « Financement des autres actifs – État - immobilisation principale » : 340 000 €

Crédit 110 « Report à nouveau » : 510 000 €

Débit 21X2 « Composant » : 150 000 €

Crédit 1041312 « Financement des autres actifs – État - composant » : 60 000 €

Crédit 110 « Report à nouveau » : 90 000 €

Comptabilisation de la reconstitution des amortissements de l'actif décomposé (reprise entre le 01/01/N et le 01/01/N+4) et du financement associé :

La reprise des financements rattachés au bien principal et au composant se fait à hauteur de 40% des dotations annuelles d'amortissement, conformément aux modalités comptables inscrites dans le fascicule n° 20 relatif aux financements externes de l'actif.

- Reprise du financement rattaché au bien principal entre N et N+3 : (850 000 X 5 % X 4 X 40 %= 68 000 €)

Débit 119 « Report à nouveau »: 102 000 €

Débit 1049311 « Reprise au résultat du financement des autres actifs - État - bien principal »: 68 000 €

Crédit 28X1 « amortissement des immobilisations corporelles - bien principal» : 170 000 €

- Reprise du financement rattaché au composant entre N et N+3 : (150 000 X 12,5% X 4 X 40 % = 30 000 €)

Débit 119 « Report à nouveau »: 45 000 €

Débit 1049312 « Reprise au résultat du financement des autres actifs - État - composant »: 30 000 €

Crédit 28X2 « amortissement des immobilisations corporelles - composant » : 75 000 €

À compter du 01/01/N+4 les amortissements à comptabiliser chaque année s'élèveront pour le composant à 150 000 X 12,5 % soit 18 750 €, et pour le bien principal à 850 000 € X 5 % soit 42 500 € de dotation annuelle. Il convient de comptabiliser le financement associé à hauteur de 40 %, conformément aux modalités comptables inscrites dans le fascicule relatif aux financements externes de l'actif.

Comptabilisation des dotations annuelles (de N+4 à N+7) composant :

Débit 68X « dotations aux amortissements sur immobilisations » : 18 750 €
Crédit 28X2 « amortissement des immobilisations corporelles » : 18 750 €

Reprise du financement du composant à hauteur du % de financement : (18 750 X 40 % : 7 500 €)

Débit 1049312 « Reprise au résultat du financement des autres actifs - État - composant »: 7 500 €

Crédit 78131 « reprises sur amortissements, dépréciations et provisions-produits de fonctionnement – quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - composant» : 7 500 €

Comptabilisation des dotations annuelles (à partir de N+4) bien principal :

Débit 68X « dotations aux amortissements sur immobilisations » : 42 500 €
Crédit 28X1 « amortissement des immobilisations corporelles » : 42 500 €

Reprise du financement du bien principal à hauteur du % de financement : (42 500 X 40% : 17 000 €)

Débit 1049311 « Reprise au résultat du financement des autres actifs - État - bien principal »: 17 000 €

Crédit 78132 « reprises sur amortissements, dépréciations et provisions-produits de fonctionnement-quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – bien principal» : 17 000 €

2) Méthode de ré-allocations des valeurs comptables.

Cette méthode est à la fois rétrospective pour la reconstitution des composants et prospective pour le calcul des amortissements.

Elle consiste à ventiler la valeur nette comptable globale de l'actif entre les différents composants, et à définir

de nouveaux plans d'amortissements individuels, calculés sur la durée de vie résiduelle de chacun des composants.

Les immobilisations totalement amorties ne sont pas reconstituées.

Exemple :

Une immobilisation de 1 000 000 € est acquise le 1er janvier N et amortie sur 20 ans à hauteur de 50 000 € par an. À noter que cet exemple ne prend pas en compte un éventuel financement de l'actif par un tiers. Dans l'hypothèse où le bien acquis aurait été financé par un FEA, il conviendrait, en plus de la technique comptable développée ci-après, de reprendre les FEA concernés et de les ventiler selon la décomposition de l'actif envisagée.

Le conseil d'administration de l'établissement décide d'appliquer, à compter de l'exercice N+4, la méthode des composants. Par délibération, l'organe délibérant fixe le seuil de significativité des composants à 5 000 €. En application de la norme 14, relative aux changements de méthode comptable, le compte de l'immobilisation principale est retraité en N+4 en 2 éléments différents (bien principal, composant). Une information dédiée sera portée en annexe des comptes N+4.

L'organisme identifie en N+4 un composant d'une valeur brute de 150 000 € dont le remplacement est prévu en N+8 (amortissements finis au 31/12/N+7).

1) Ventilation de la valeur nette comptable de l'immobilisation principale en date du 01/01/N+4 entre le bien principal et le composant :

Le total des amortissements comptabilisés entre N et N+3 s'élève à 200 000 €, soit 50 000 € par an. La VNC de l'immobilisation principale s'élève au 01/01/N+4 à 800 000 € (1 000 000 € - 200 000 €).

Ventilation de la VNC composant : (150 000 / 1 000 000) X 800 000 = 120 000 € (valeur du composant / valeur initiale totale de l'immobilisation non décomposée) X VNC avant décomposition.

Ventilation de la VNC bien principal : 800 000 – 120 000 = 680 000 € (VNC avant décomposition – VNC composant).

2) Retraitement comptable de l'immobilisation au 01/01/N+4 au titre du changement de méthode comptable en application du fascicule relatif à la norme 14 (hors établissement soumis à l'IS)

- *Sortie de l'immobilisation en balance d'entrée (01/01/N+4) selon la situation arrêtée au 31/12/N+3 :*

Débit 119 « Report à nouveau » : 1 000 000 €
Crédit 21X « Immobilisation principale» : 1 000 000 €

Débit 28X « amortissement des immobilisations corporelles » : 200 000 €
Crédit 110 « Report à nouveau »: 200 000 €

- *Comptabilisation des VNC des composants au 01/01/N+4 :*

Débit 21X1 « Immobilisation principale » : 680 000 €
Débit 21X2 « Composant » : 120 000 €
Crédit 110 « Report à nouveau » : 800 000 €

À compter du 01/01/N+4 les amortissements à comptabiliser chaque année s'élèveront pour le composant à 120 000 € x 25 % (4 ans, soit la durée de vie restant du composant à compter de la date de décomposition de l'actif) soit 30 000 €, et pour le bien principal à 680 000 € X 5 % soit 34 000 €.

Comptabilisation des dotations annuelles (de N+4 à N+7) composant :
Débit 68X « dotations aux amortissements sur immobilisations » : 30 000 €
Crédit 28X2 « amortissement des immobilisations corporelles » : 30 000 €

Comptabilisation des dotations annuelles (à partir de N+4) bien principal :
Débit 68X « dotations aux amortissements sur immobilisations » : 34 000 €
Crédit 28X1 « amortissement des immobilisations corporelles » : 34 000 €

NB : Certains actifs nécessitent un traitement dédié

Les modalités de comptabilisation des biens historiques et culturels sont présentées dans le fascicule n° 17.

Le fascicule n° 18 « Les contrats concourant à la réalisation d'un service public » présente les modalités de comptabilisation des immobilisations mises en concession, de celles faisant l'objet d'un contrat de délégation de service public ou d'un contrat de partenariat public-privé.

Les modalités comptables afférentes aux financements externes de l'actif sont déclinées dans le fascicule 20.

FASCICULE N° 7 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES (CF. NORME 7)

Le présent fascicule traite des immobilisations financières des organismes. Sont concernées les participations, les créances rattachées à ces participations et des autres immobilisations financières.

La comptabilisation d'une immobilisation financière intervient à la date à laquelle les droits qu'elle confère sont obtenus. Cette date correspond généralement à la date du versement des fonds à l'entité émettrice ou au vendeur de cet actif.

Les modalités d'évaluation des immobilisations financières sont définies dans la norme 7.

Les comptes de classes 2 sont normalement débiteurs à l'exception des comptes de racine 28 et 29.
Les comptes de classe 1 sont normalement créditeurs.

Les informations à mentionner dans l'annexe des comptes sont présentées au sein du fascicule dédié aux états financiers de la norme 1.

COMPTE 17. DETTES RATTACHÉES À DES PARTICIPATIONS

Ce compte enregistre au passif du bilan notamment les dettes d'un établissement au sein d'un GIE (groupement d'intérêt économique), d'un GIP (groupement d'intérêt public) ou d'une filiale.

Technique comptable

Comptabilisation des dettes

Débit subdivision intéressée du compte 45 Comptabilités distinctes rattachées

Crédit subdivision intéressée du compte 17 Dettes rattachées à des participations

COMPTE 26. PARTICIPATIONS ET CRÉANCES RATTACHÉES A DES PARTICIPATIONS

Comptablement, constituent des participations, les droits détenus par l'organisme sur d'autres entités, matérialisés ou non par des titres, dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'établissement.

Il en résulte soit une prise de contrôle, soit une prise de participation :

– prise de contrôle : le détenteur de titres désire dans ce cas exercer une influence déterminante sur la gestion de la société concernée, par l'intermédiaire de représentants dans les organes de gestion (gérants ou administrateurs) ;

– prise de participation : le détenteur des titres recherche dans ce cas la création de liens durables avec la société émettrice dans le but d'obtenir des avantages divers, particulièrement d'ordre économique, par exemple des relations commerciales privilégiées.

Dans le cadre prévu par ses textes institutifs, un organisme peut prendre des participations financières, voire même créer des filiales.

Juridiquement, lorsqu'un établissement possède plus de la moitié du capital d'une société, la seconde est considérée comme *filiale* de la première. A l'inverse, lorsque l'établissement possède une fraction du capital comprise entre 10% et 50%, le premier est considéré comme ayant une *participation* dans la seconde.

Ainsi, la définition des titres de participation renvoie, en pratique aux notions de « filiales » et de « participation ». Néanmoins, elle englobe également certains titres, qui représentant moins de 10 % du capital de l'entité tiers, sont détenus de manière durable et permettent d'exercer une certaine influence. Le compte 265 dédié aux parts dans des entreprises liées et créances sur des entreprises liées (filiale) n'est pas abordé dans le présent fascicule.

COMPTE 261. TITRES DE PARTICIPATION

Ce sont les titres dont la possession durable permet d'exercer une certaine influence sur la société émettrice de titres ou d'en assurer le contrôle (actions, parts sociales, etc...).

Les modalités d'évaluation (évaluation initiale, et évaluation à la date de clôture) des immobilisations financières sont définies dans la norme 7.

Technique comptable

Cas n° 1 : Acquisition à titre onéreux

Acquisition des titres

Débit 261x Titres de participation
Crédit 404 Fournisseurs d'immobilisations
et
Débit 404 Fournisseurs d'immobilisations
Crédit du compte de classe 5 concerné

Cession des titres

=> Enregistrement de la cession, pour le montant de la cession

Débit 462 Créances sur cessions d'immobilisations
Crédit 7672 Produits nets des cessions d'éléments d'actif financier

=> Enregistrement de l'encaissement

Débit du compte de classe 5 concerné
Crédit 462 Créances sur cessions d'immobilisations

=> Sortie du bilan, pour la valeur d'acquisition

Débit 6672 Valeur comptable des éléments d'actif financier cédés
Crédit 261x Titres de participation

Les éventuelles dépréciations qui auraient pu être constituées sont reprises selon la technique décrite, infra, au compte 296 « Dépréciation des participations et créances rattachées à des participations ».

Cas n° 2a : Participation reçue à titre gratuit – Financement de l'État.

Acquisition des titres

Débit 261x Titres de participation
Crédit 1041x Valeurs initiales des financements rattachés à des actifs – État

Cession des titres

=> Enregistrement de la cession, pour le montant de la cession

Débit 462 Créances sur cessions d'immobilisations
Crédit 7672 Produits nets des cessions d'éléments d'actif financier

=> Sortie de la participation du bilan, pour la valeur d'acquisition

Débit 6672 Valeur comptable des éléments d'actif financier cédés
Crédit 261x Titres de participation

=> Sortie du financement du bilan

Débit 1041x Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - État
Crédit 1049x Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - État

=> Reprise du financement au compte de résultat pour son montant net

Débit 1049x Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – État
Crédit 7863 Quote-part reprise au résultat des financements rattachées à des actifs

Cas n° 2b : Participation reçue à titre gratuit – Financement provenant de tiers autre que l'État.

Acquisition des titres

Débit 261x Titres de participation
Crédit 1341x Valeur initiale des financements rattachés à des actifs – Tiers autres que l'État

Cession des titres

=> Enregistrement de la cession, pour le montant de la cession

Débit 462 Créances sur cessions d'immobilisations

Crédit 7672 Produits nets des cessions d'éléments d'actif financier

=> Sortie de la participation du bilan, pour la valeur d'acquisition

Débit 6672 Valeur comptable des éléments d'actif financier cédés

Crédit 261x Titres de participation

=> Sortie du financement du bilan

Débit 1341x Valeur initiale des financements rattachés à des actifs – Tiers autres que l'État

Crédit 1349x Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – Tiers autres que l'État

=> Reprise du financement au compte de résultat pour son montant net

Débit 1349x Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – Tiers autres que l'État

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

Les éventuelles dépréciations qui auraient pu être constituées sont reprises selon la technique décrite, infra, au compte 296 « Dépréciation des participations et créances rattachées à des participations ». Parallèlement, les financements associés (enregistrés aux subdivisions concernées du compte 104 ou 134) sont reconstitués comme indiqué supra (pour plus de détail, voir la technique comptable dans le fascicule immobilisations corporelles).

Cas n° 3 : Acquisition par voie d'échange

Les opérations d'échange de titres sont comptabilisées comme une cession de titres remis en échange, suivie de l'acquisition des titres reçus en échange. Les modalités de comptabilisation sont identiques à celles prévues au cas 1, hors, le cas échéant, opérations de trésorerie (possibilité de compensation partielle en cas d'échange non financièrement égalitaire).

COMPTE 266. AUTRES FORMES DE PARTICIPATION

Ce compte concerne plus particulièrement les apports faits par des établissements à des GIE (groupement d'intérêt économique), à des GIP (groupement d'intérêt public) ou à d'autres groupements de même nature.

Technique comptable

Apports en numéraire

Débit 266 Autres formes de participation

Crédit du compte de classe 5

Apports en nature ou en industrie

1er cas : si le bien en figure pas dans la convention constitutive du GIP/GIE, le bien apporté est évalué à la valeur nette comptable

=> Le bien figure pour sa valeur nette comptable au débit du compte approprié de la classe 2.

Remise du bien au GIP/GIE : Écritures de sortie du bilan de l'organisme apporteur

Débit 6577 « Valeur comptable des éléments d'actif cédés (hors immobilisations financières et hors fondations) »

Crédit du compte de classe 2 intéressé

Comptabilisation de l'apport fait au GIP/GIE :

Débit 266 Autres formes de participation

Crédit 7577 « Produits des cessions d'éléments d'actif (hors immobilisations financières et hors fondations) »

=> Si ce bien est amortissable : figurent au débit du compte approprié de la classe 2 la valeur nette comptable du bien et au crédit du compte 28 d'amortissement des immobilisations, le montant des amortissements.

Remise du bien au GIP/GIE :

Débit 266 Autres formes de participation

Débit du compte d'amortissement (subdivision intéressée du compte 28) pour le montant des amortissements

à la date de l'apport

Crédit du compte d'immobilisations intéressé, pour la valeur brute du bien

Les éventuelles dépréciations qui auraient pu être constituées sont reprises selon la technique décrite, infra, au compte 296 « Dépréciation des participations et créances rattachées à des participations ».

2° cas : le bien est évalué à une valeur d'apport figurant dans la convention constitutive du GIP/GIE, différente de sa valeur nette comptable[29]

=> Si ce bien fait l'objet d'un amortissement, il faut constater sa valeur nette comptable :

Remise du bien :

Débit 6577 « Valeur comptable des éléments d'actif cédés (hors immobilisations financières et hors fondations) »

Crédit du compte d'immobilisations intéressé, pour la valeur brute du bien

Débit du compte d'amortissement (subdivision intéressée du compte 28) pour le montant des amortissements à la date de l'apport

Comptabilisation de l'apport fait au GIP/GIE :

Débit 266 Autres formes de participation

Crédit 7577 « Produits des cessions d'éléments d'actif (hors immobilisations financières et hors fondations) », pour la valeur d'apport

Le compte 6577 « Valeur comptable des éléments d'actif cédés (hors immobilisations financières et hors fondations) » cédés enregistre la sortie du bien à sa valeur nette comptable.

Le compte 7577 « Produits des cessions d'éléments d'actif (hors immobilisations financières et hors fondations) » enregistre la remise à la valeur précisée dans la convention constitutive.

Les éventuelles dépréciations qui auraient pu être constituées sont reprises selon la technique décrite infra au compte 296 « Dépréciation des participations et créances rattachées à des participations ».

COMPTE 267. CRÉANCES RATTACHÉES À DES PARTICIPATIONS

Les créances rattachées à des participations représentent les créances nées à l'occasion de prêts ou d'avances octroyés à des entreprises ou groupements dans lesquelles le prêteur détient une participation (c'est-à-dire des titres de participation et autres formes de participation).

COMPTE 2671. CRÉANCES RATTACHÉES À DES PARTICIPATIONS (GROUPE)

Sont comptabilisés au compte 2671 les prêts à long ou moyen terme consentis aux filiales que l'établissement a été autorisé à créer ou à acquérir.

Technique comptable

Constatation du prêt consenti

Débit 2671. Créances rattachées à des participations (groupe)

Crédit compte de tiers

Versement du prêt

Débit compte de tiers

Crédit compte de classe 5

Remboursement du prêt par le tiers à l'organisme

Débit compte de classe 5

Crédit compte de tiers

Puis réduction ou annulation de la créance

Débit compte de tiers

Crédit 2671. Créances rattachées à des participations (groupe)

29 Écritures identiques au cas précédent ; seul le montant est modifié.

COMPTE 2674. CRÉANCES RATTACHÉES À DES PARTICIPATIONS (HORS GROUPE)

Sont comptabilisés au compte 2674 les prêts à long ou moyen terme consentis à des sociétés dans lesquelles l'établissement détient une participation.

La technique comptable est identique à celle du compte 2671.

COMPTE 2675. VERSEMENTS REPRÉSENTATIFS D'APPORTS NON CAPITALISÉS (APPELS DE FONDS)

Spécificité des EPIC et des EPNEFPA

Il s'agit du cas où la souscription à une partie du capital d'une société entraîne ultérieurement, pour le souscripteur, des versements obligatoires de fonds supplémentaires qui ne sont pas inscrits au capital de cette société. Il en est ainsi, par exemple en matière immobilière.

COMPTE 2676. AVANCES CONSOLIDABLES

Les avances consolidables au sens financier sont des fonds :

- ayant pour l'entité qui les a reçus le caractère de capitaux permanents et destinés à être ultérieurement capitalisés ;

- pour les organismes sans capital, ces avances sont la contrepartie de droits dans l'entité bénéficiaire de l'avance (les avances versées à un groupement d'intérêt public (GIP) sans échéance de remboursement définie constituent des avances consolidables).

Exemple : les avances assurant le financement permanent d'un GIE en complément d'un capital social inexistant ou insuffisant.

Technique comptable

Constatation de l'avance

Débit 2676 Avances consolidables

Crédit 458 Opérations faites en commun ou en groupement (GIE- GIP)

COMPTE 2677. AUTRES CRÉANCES RATTACHÉES À DES PARTICIPATIONS

Sont comptabilisées au compte 2677 les créances rattachées à des participations autres que celles comptabilisées aux comptes 2671, 2674 et 2676. Il s'agit par exemple des dividendes à recevoir qui correspondent à des revenus acquis mais non encore encaissés. L'établissement détenteur les comptabilise dès la décision de distribution prise par l'assemblée de la société émettrice.

Technique comptable

Constatation de la créance

Débit 2677 Autres créances rattachées à des participations

Crédit 761 Produits de participation

Recouvrement de la créance

Débit du compte de classe 5.

Crédit 2677 Autres créances rattachées à des participations

COMPTE 2678. INTÉRÊTS COURUS

Ce compte est destiné à recevoir les intérêts courus non échus sur titres immobilisés (créances rattachées, versements ou avances) imputées au compte 26x. Participations et créances rattachées à des participations.

Les intérêts courus à la date de clôture de l'exercice constituent des produits à recevoir à rattacher au compte de titres immobilisés 2678 par le crédit du compte de revenu 761x - Produits de participation.

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

Technique comptable

En fin d'exercice, constatation des intérêts courus non échus se rapportant à l'exercice N

Débit 2678 Intérêts courus

Crédit 761x Produit de participation

Au 01/01/N+1, contre-passation des ICNE :

Débit 761x Produit de participation

Crédit 2678 Intérêts courus

COMPTE 268. CRÉANCES RATTACHÉES À DES SOCIÉTÉS EN PARTICIPATION

La société en participation (SEP) est une structure n'ayant **pas de personnalité juridique**. Elle n'est pas immatriculée et ne peut donc disposer d'un patrimoine en son nom propre.

Néanmoins, la création d'une SEP, comme toute société, implique la mise en commun par les associés de biens ou de leur industrie. D'où l'obligation d'y faire des apports ; mais la SEP, n'ayant pas la personnalité morale, ne peut avoir de capital. En conséquence, qu'il y ait apports en nature, en numéraire ou en industrie, les associés ne peuvent en transférer la propriété à la SEP.

En tant qu'entité produisant des comptes, on distingue dans une SEP :

- l'entité gérante associée qui produit ses propres comptes et tient la comptabilité de la SEP ;
- le(s) entité(s) associée(s) qui produit (sent) leurs propres comptes.

Un établissement public national ne peut être gérant d'une SEP. Cependant, son texte institutif peut l'autoriser à prendre des participations dans ce type de société. D'une manière générale, le conseil d'administration de l'établissement doit ensuite adopter une délibération autorisant ces opérations.

Technique comptable

Principales écritures comptables générées dans la comptabilité d'une entité associée par l'activité d'une société en participation :

Mise à disposition de fonds par les participants à la SEP

Débit 458 Opérations faites en commun ou en groupement (GIE- GIP)

Crédit compte de classe 5.

Acquisition d'une immobilisation pour le compte de la SEP

L'acquisition d'un bien est traitée comme une immobilisation ordinaire (le gérant étant généralement le propriétaire apparent du bien). Cependant, les autres participants détiennent un droit sur le bien (l'acquisition est réputée indivise entre les membres de la SEP).

Débit 268 Créances rattachées à des sociétés en participation

Crédit 458 Opérations faites en commun ou en groupement (GIE - GIP)

Amortissements d'une immobilisation

À la clôture de l'exercice comptable, les écritures de dotations aux amortissements classiques vont être enregistrées dans la comptabilité du gérant. La quote-part d'amortissements revenant aux participants doit également être constatée dans les comptabilités des entités associées.

Débit compte 458 Opérations faites en commun ou en groupement (GIE- GIP)

Crédit_ compte 268 Créances rattachées à des sociétés en participation.

Enregistrement des opérations courantes de la SEP

Les opérations courantes sont comptabilisées dans la comptabilité du gérant.

Constatation et partage du résultat de la SEP

À la clôture de l'exercice, le résultat doit être réparti entre les participants à la société en participation (SEP). Cette répartition doit être réalisée avant le 28/02/N+1.

Lorsqu'il s'agit d'un bénéfice :

Débit 458 Opérations faites en commun ou en groupement (GIE - GIP)

Crédit 7553 Quote-part du résultat sur opérations faites en commun (GIE - GIP)

Lorsque le résultat se solde par une perte :

Débit 655 Quote-part du résultat sur opérations faites en commun (GIE - GIP)

Crédit 458 Opérations faites en commun ou en groupement (GIE - GIP)

COMPTE 2688. INTÉRÊTS COURUS SUR CRÉANCES RATTACHÉES A DES SOCIÉTÉS EN PARTICIPATION

Technique comptable : voir commentaire du compte 2678

COMPTE 269. VERSEMENTS RESTANT À EFFECTUER SUR TITRES DE PARTICIPATION NON LIBÉRÉS

Est comptabilisée sous ce compte la partie non encore libérée des titres de participation acquis par l'entreprise lors de la création ou d'une augmentation du capital de la société émettrice.

Technique comptable

Acquisition de titres de participation non libérés

Débit 261 Titres de participation

Crédit 269 Versements à effectuer sur titres de participation non libérés

Versement du capital restant

Débit 269 Versements à effectuer sur titres de participation non libérés

Crédit compte de classe 5

COMPTE 27. AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES

Les autres immobilisations financières comprennent :

– les titres, autres que les titres de participation, que l'établissement n'a pas l'intention ou la possibilité de revendre à bref délai ;

– les prêts, c'est-à-dire des fonds versés à des tiers en vertu de dispositions contractuelles, par lesquelles l'établissement s'engage à transmettre à des personnes physiques ou morales l'usage des moyens de paiement pendant un certain temps ;

– les créances assimilables à des prêts (dépôts et cautionnements versés notamment).

COMPTE 271. TITRES IMMOBILISÉS AUTRES QUE LES TITRES IMMOBILISÉS DE L'ACTIVITÉ DE PORTEFEUILLE (DROIT DE PROPRIÉTÉ)

Titres représentatifs de parts de capital (actions, parts de sociétés...) que l'établissement a l'intention de conserver durablement ou qu'il n'a pas la possibilité de revendre à bref délai. Leur détention ne permet pas d'exercer une influence sur l'émetteur.

Pour la technique comptable associée à ces titres, voir le commentaire du compte 261.

COMPTE 272. TITRES IMMOBILISÉS (DROITS DE CRÉANCE)

Titres représentatifs de placement à long terme que l'établissement a l'intention de conserver durablement ou qu'il n'a pas la possibilité de revendre à bref délai. Il s'agit par exemple des obligations, bons, etc...

Pour la technique comptable associée, voir le commentaire du compte 261.

Les comptes 271 et 272 décrivent des valeurs dont l'aliénation est subordonnée à certaines conditions, notamment les valeurs grevées d'affectation spéciale.

COMPTE 273. TITRES IMMOBILISÉS DE L'ACTIVITÉ DE PORTEFEUILLE

Les titres immobilisés de l'activité de portefeuille sont des titres destinés à l'activité de portefeuille de l'entité avec pour seul objectif d'en retirer une rentabilité satisfaisante à moyen terme sans intention de participer à la gestion de l'entité dont les titres sont détenus.

Des titres ne peuvent être affectés à ce portefeuille que s'il procure à l'entité une rentabilité récurrente par les cessions ou les revenus rattachés aux titres. Seuls les titres de propriété (actions, parts sociales) ou permettant d'obtenir ultérieurement la propriété (obligations convertibles en actions) peuvent figurer dans cette catégorie.

Technique comptable

Acquisition des TIAP

Débit 273 Titres immobilisés de l'activité de portefeuille

Crédit 404 Fournisseurs d'immobilisations

et

Débit 404 Fournisseurs d'immobilisations

Crédit du compte de classe 5 concerné

Cession des TIAP.

Il convient de déterminer la plus ou moins-value de cession réalisée : dans l'hypothèse d'un gain de cession, le compte 7672 « Produits nets des cessions d'éléments d'actif financier » est utilisé. Il est débité de la valeur brute des TIAP cédés et crédité du prix de cession de ces TIAP. Si la vente de TIAP génère une perte, le compte mouvementé est le 6672 « Valeur comptable des éléments d'actif financier cédés ».

Hypothèse n° 1 : la cession génère un profit

Sortie des TIAP de l'actif

Débit 7672 Produits nets des cessions d'éléments d'actif financier, pour la valeur d'acquisition des TIAP cédés

Crédit 273 Titres immobilisés de l'activité de portefeuille , pour la valeur d'acquisition des TIAP cédés

Constatation de la cession des TIAP

Débit 462 Créances sur cessions d'immobilisations , pour le prix de cession

Crédit 7672 Produits nets des cessions d'éléments d'actif financier, pour le prix de cession

Encaissement du prix de cession

Débit compte de classe 5

Crédit 462 Créances sur cessions d'immobilisations

Le solde créditeur du compte 7672 traduit le montant de la plus-value de cession.

Hypothèse n° 2 : la cession génère une perte

Sortie des TIAP de l'actif

Débit 6672 Valeur comptable des éléments d'actif financier cédés, pour la valeur d'acquisition des TIAP cédés

Crédit 273 Titres immobilisés de l'activité de portefeuille, pour la valeur d'acquisition des TIAP cédés

Constatation de la cession des TIAP

Débit 462 Créances sur cessions d'immobilisations pour le prix de cession

Crédit 6672 Valeur comptable des éléments d'actif financier cédés, pour le prix de cession.

Encaissement du prix de cession

Débit compte de classe 5

Crédit 462 Créances sur cessions d'immobilisations

Le solde débiteur du compte 6672 traduit le montant de la moins-value de cession.

Le cas échéant, la dépréciation antérieurement comptabilisée est reprise, ainsi que le solde des financements rattachés à l'immobilisation (pour la part non encore reprise au résultat).

Reprise de la dépréciation devenue sans objet

Débit 2973 « Dépréciation des Titres immobilisés de l'activité de portefeuille »

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

Reprise des financements rattachés à l'immobilisation

Débit 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (financement État)

ou Débit 1349 « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (financement autre tiers)

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

Sortie du financement du bilan

Débit 1041x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs » (financement État)

ou Débit 1341 « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs » (financement autre tiers)[30]
Crédit 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (financement État)
ou Crédit 1349 « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (financement autre tiers).

COMPTE 274. PRÊTS

Il s'agit de fonds versés à des tiers en vertu de dispositions contractuelles par lesquelles l'établissement s'engage à transmettre à des personnes physiques ou morales, l'usage de moyens de paiement pendant un certain temps.(1)

Technique comptable

Attribution du prêt
Débit 274X Prêts
Crédit subdivision intéressée de la classe 4
ou Crédit 4661 Demandes de paiement à payer

Versement du prêt par l'organisme
Débit subdivision intéressée de la classe 4
ou Débit 4661 Demandes de paiement à payer
Crédit du compte de classe 5

Remboursement du prêt par le débiteur :

Réduction ou annulation de la créance
Débit subdivision intéressée de la classe 4
ou Débit 463 Autres comptes débiteurs - Titres de recettes ou demandes de reversement à recouvrer
Crédit 274X Prêts

Encaissement du remboursement
Débit du compte de classe 5 concerné
Crédit 463 Autres comptes débiteurs - Titres de recettes ou demandes de reversement à recouvrer
ou Crédit subdivision intéressée de la classe 4

Cas particulier du remboursement du prêt par le personnel compensé par la paye :

Remboursement du prêt au personnel compensé sur la paye (Demande de comptabilisation)
Débit 423 Prêts consentis au personnel : 20 €
Crédit 2743 Prêts au personnel : 20 €

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

(À l'issue du schéma paye) Règlement du montant net à payer compensé (Demande de comptabilisation)
Débit 421 « Personnel-Rémunérations dûes » : 20 €
Crédit 423 « Prêts consentis au personnel » : 20 €
Débit 421 « Personnel-Rémunérations dues » : Solde paye **(Demande de versement)**
Crédit 5 : Solde paye

(1) Le cas particulier du prêt au personnel est traité en page 244 de l'instruction comptable commune.

COMPTE 275. DÉPÔTS ET CAUTIONNEMENTS VERSÉS

Le compte 275 enregistre les dépôts et cautionnements versés par l'établissement. Il s'agit de sommes versées à des tiers, à titre de garantie ou de cautionnement et indisponibles jusqu'à la réalisation d'une condition suspensive. Exemples : dépôts de garantie de loyer ou de crédit-bail, cautionnements versés à EDF ou GDF, convention avec la SNCF ou Air France, etc...

30 Le choix des comptes 10X et 13X répondent aux modalités de comptabilisation de l'instruction sur le financement externe de l'actif.

Technique comptable

Versement du dépôt/ cautionnement

Débit 275 Dépôts et cautionnements versés

Crédit du compte de classe 5 intéressé

Remboursement de l'organisme par le tiers

Débit du compte de classe 5 intéressé

Crédit du compte 275 Dépôts et cautionnements versés

COMPTE 276. AUTRES CRÉANCES IMMOBILISÉES

COMPTE 2761 – CRÉANCES DIVERSES

Créance récupérée à moyen ou à long terme par l'organisme.

Technique comptable

Constatation de la créance

Débit 2761 – Créances diverses

Crédit compte de tiers

Récupération de la créance

Débit compte de tiers

Crédit 2761 - Créances diverses

COMPTE 2768. INTÉRÊTS COURUS

La créance d'intérêt est acquise à la date d'échéance du coupon ou du prêt. Le compte 2768 Intérêts courus est destiné à recevoir les intérêts courus non échus sur les autres titres immobilisés, prêts et avances octroyés imputés au compte 27x. Autres immobilisations financières, en contrepartie du compte de revenus 762x - Produits des autres immobilisations financières.

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

Technique comptable

En fin d'exercice, constatation des intérêts courus non échus se rapportant à l'exercice N

Débit 2768 Intérêts courus

Crédit 762x Produit des autres immobilisations financières

Au 01/01/N+1, contre-passation des ICNE :

Débit 762x Produit autres immobilisations financières

Crédit 2768 Intérêts courus

COMPTE 279. VERSEMENTS RESTANT A EFFECTUER SUR TITRES IMMOBILISES NON LIBÉRÉS

Ce compte est crédité du montant des versements restant à effectuer sur les titres immobilisés non libérés, par le débit du compte 271 « Titres immobilisés autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille (droit de propriété) ».

Technique comptable (voir commentaire du compte 269).

COMPTE 29. DÉPRÉCIATIONS DES IMMOBILISATIONS

La dépréciation d'une immobilisation financière constate sa perte de valeur, jugée non irréversible. En d'autres termes, une dépréciation est constatée lorsque la valeur d'inventaire devient inférieure à la valeur d'entrée dans les comptes de l'organisme. La valeur d'inventaire s'apprécie différemment selon la nature de l'immobilisation financière :

- pour les participations, la valeur d'inventaire correspond à la valeur d'utilité[31]

À condition que l'évolution de la valeur d'utilité ne provienne pas de circonstances accidentelles, les éléments suivants peuvent être pris en considération pour cette estimation :

- critères objectifs (cours moyen de bourse du dernier mois, capitaux propres, rentabilité, motifs d'appréciation sur lesquels repose la transaction d'origine) ;

- éléments prévisionnels (perspective de rentabilité, de réalisation, conjoncture économique, etc...).

À la date de clôture, la valeur d'utilité est comparée au coût d'entrée. Les plus-values latentes mises en évidence par la comparaison ne sont pas comptabilisées. Les moins-values latentes donnent lieu à dépréciation des participations, sans compensation avec les plus-values latentes.

Dans le cas où l'organisme détient une participation sur laquelle il a également une créance, la dépréciation affecte, dans l'ordre et dans la limite de leurs montants, d'abord la participation, puis la créance. Si la dépréciation est supérieure à ces valeurs d'actifs, une provision pour risque est constituée, le cas échéant, lorsque les conditions de comptabilisation d'un passif sont remplies[32] :

- pour les créances rattachées à des participations, les prêts, dépôts et cautionnements, la valeur d'inventaire correspond à la valeur probable de recouvrement ; une dépréciation est constituée lorsque la valeur probable de recouvrement de la créance, devient inférieure à sa valeur nette comptable.

- pour les autres titres immobilisés, à l'exception des TIAP, la valeur d'inventaire est estimée :

- pour les titres cotés, au cours moyen du dernier mois de l'exercice,

- pour les titres non cotés, à leur valeur probable de négociation.

À la date de clôture, la valeur d'inventaire est comparée au coût d'entrée. Les plus-values latentes mises en évidence par la comparaison ne sont pas comptabilisées. Les moins-values latentes donnent lieu à dépréciations, sans compensation avec les plus-values latentes.

- pour les TIAP, la valeur d'inventaire tient compte des perspectives d'évolution générale de l'entité dont les titres sont détenus et est fondée, notamment, sur la valeur de marché. A la clôture, l'évaluation des TIAP s'effectue par ligne de titre, et non globalement.

Les dépréciations sont éventuellement ajustées à la fin de chaque exercice par dotations complémentaires ou reprises partielles ou totales dans les résultats.

Lors de la cession d'une immobilisation, la dépréciation est reprise selon les modalités présentées ci-dessous.

Exemples de mise en œuvre du test de dépréciation : Valeur d'entrée (VE) de l'immobilisation = 50.

Hypothèses	Comparaison valeur d'utilité (VU) / valeur d'entrée (VE)	Dépréciation	Valeur portée au bilan
Si valeur d'utilité (VU) = 55	VU = 55 > VE = 50	Pas de dépréciation	50
Si valeur d'utilité (VU) = 40	VU = 40 < VE = 50	Dépréciation (50 - 40) = 10	40

Technique comptable

Constatation d'une dépréciation

Débit 6866 Dotations aux dépréciations des éléments financiers

Crédit 296 Dépréciation des participations et créances rattachées à des participations

ou Crédit 297 Dépréciation des autres immobilisations financières

31 La valeur d'utilité est là le montant que l'organisme accepterait de décaisser pour obtenir ces participations s'il avait à les acquérir.

32 S'agissant des participations dans des groupements d'intérêt économique (GIE) et des groupements d'intérêt public (GIP), les conditions de comptabilisation de ce passif sont généralement remplies, car leur forme juridique implique que chaque membre est indéfiniment et solidairement responsable du passif du groupement.

Reprise de la dépréciation, lorsque la dépréciation est devenue sans objet en tout ou partie

Débit 296 Dépréciation des participations et créances rattachées à des participations

ou Débit 297 Dépréciation des autres immobilisations financières

Crédit 7866 Reprise sur dépréciation des éléments financiers

COMPTE 45. COMPTABILITÉS DISTINCTES RATTACHÉES

Seuls les comptes 451 et 458 sont présentés dans le présent fascicule.

COMPTE 451. GROUPE

Ce compte ne concerne que les seules opérations de trésorerie réalisées par l'organisme avec ses filiales, lorsqu'il a été autorisé à en créer.

Technique comptable

Comptabilisation des fonds avancés par l'organisme à ses filiales (à titre temporaire)

Débit 451. Groupe

Crédit compte de classe 5

Comptabilisation des fonds mis à disposition de l'organisme par ses filiales (à titre temporaire)

Débit compte de classe 5

Crédit 451. Groupe

Les financements à long et moyen termes à l'intérieur du groupe sont portés aux comptes 17x « Dettes rattachées à des participations » et 2671 « Créances rattachées à des participations (groupe) ».

COMPTE 458. OPÉRATIONS FAITES EN COMMUN OU EN GROUPEMENT (GIE - GIP)

Ce compte est utilisé dans le cadre des opérations faîtes en commun par le biais de société en participation (voir SUPRA compte 268) ou dans le cadre de groupements.

Le groupement est constitué entre une ou plusieurs entités, pour une durée déterminée, avec ou sans apport de ses membres. Il a pour objectif de faciliter ou de développer l'activité économique de ses membres, d'améliorer ou d'accroître les résultats de ces derniers.

Les groupements bénéficient de la personnalité juridique. Ils doivent donc, à la différence d'une société en participation établir des comptes en leur nom propre. Ils sont dirigés par un ou plusieurs administrateurs. L'ensemble des membres est solidairement responsable des dettes.

Technique comptable

Comptabilisation du financement auprès du groupement

Lorsque les membres d'un groupement effectuent des apports en capital, l'écriture suivante doit être comptabilisée :

Débit 266 Autres formes de participation

Crédit 458 Opérations faites en commun ou en groupement (GIE - GIP)

Puis au paiement :

Débit 458 Opérations faites en commun ou en groupement (GIE- GIP)

Crédit compte de classe 5

Lorsqu'ils effectuent des avances qui vont être incorporées au capital du groupement :

Débit 2676 « Avances consolidables »,

Crédit compte de classe 5

Enfin, lorsqu'ils consentent d'autres types d'avance (exemple : des avances remboursables qui constituent des avances de trésorerie) :

Débit 458 Opérations faites en commun ou en groupement (GIE - GIP)

Crédit compte de classe 5

Lorsque le membre du groupement bénéficiaire de l'avance rembourse cette dernière :

Débit compte de classe 5

Crédit 458 Opérations faites en commun ou en groupement (GIE - GIP)

Il convient de noter que si le membre ayant fourni l'avance de fonds renonce à son remboursement, le compte 458 du bénéficiaire sera apuré en contrepartie du compte 441 91 « Avances sur financements et subventions ». Ce compte sera soldé par la suite lors de la prise en charge du titre de recette constatant le financement ou la subvention en contrepartie d'un compte de classe 1 ou 7 en fonction de la nature des opérations financées.

Comptabilisation de l'exploitation auprès du groupement

En vertu des dispositions de l'acte constitutif du groupement ou de son règlement intérieur et aux décisions de l'assemblée, les membres versent des contributions pour financer l'exploitation du groupement. Pour le groupement, ces contributions constituent des produits. Les organismes membres du groupement constatent ces versements de la manière suivante :

Constatation de la contribution de l'organisme sans contrepartie en droits de l'entité

Débit 611 Sous-traitance générale

Crédit 458 Opérations faites en commun ou en groupement (GIE - GIP)

Paiement des contributions de l'organisme au groupement

Débit 458 Opérations faites en commun ou en groupement (GIE - GIP)

Crédit compte de classe 5

Affectation du résultat du groupement dans les comptes de l'organisme

L'affectation du résultat du groupement est à effectuer après l'approbation des comptes par l'organe délibérant.

En cas de bénéfice l'affectation aux comptes-courants des membres du groupement est automatique, le bénéfice devant être distribué en totalité pour la quote-part de chacun de ses membres :

Constatation du bénéfice par les membres du groupement

Débit 26 Créances rattachées à des participations

Crédit 7616 Revenus sur autres formes de participation

Constatation de la perte et du déficit par les membres du groupement

En cas de perte, chacun des membres du groupement doit comparer la valeur d'inventaire de la participation (en général, le montant des capitaux propres multiplié par le taux de participation dans le groupement) au coût d'acquisition de celle-ci.

Si la valeur d'inventaire est inférieure au coût d'acquisition, il convient de pratiquer une dépréciation sur la participation :

Débit 6866 Dotations aux provisions pour dépréciation des éléments financiers

Crédit 2966 Provisions pour dépréciation des autres formes de participation

Si la dépréciation excède le coût de revient, il convient de déprécier les créances détenues par l'entité sur le groupement (créances immobilisées et compte courant) :

Débit 6866 Dotations aux provisions pour dépréciation des éléments financiers ou débit 6817 - Dotations aux dépréciations des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement)

Crédit 2967 Créances rattachées à des participations ou le compte 4958 Dépréciations - Opérations faites en commun ou en groupement (GIE - GIP)

Enfin, lorsque la perte de valeur excède tous ces actifs, il convient de comptabiliser une provision pour risques (la responsabilité des associés étant indéfinie, leur contribution au passif social peut excéder leurs simples participations et créances).

Par ailleurs, lorsque les résultats du groupement sont déficitaires, les membres comptabilisent une charge correspondant au versement du complément de contribution, si la perte est définitive. Si la perte n'est pas définitive, les membres comptabilisent des apports ou des avances complémentaires.

=> Si la perte est considérée comme définitive, le déficit donne lieu au versement d'une contribution supplémentaire

Débit 611 Sous-traitance générale

Crédit 458 Opérations faites en commun ou en groupement (GIE - GIP)

puis

Débit 458 Opérations faites en commun ou en groupement (GIE - GIP)

Crédit compte de classe 5

=> Si la perte n'est pas considérée comme définitive, le déficit est comptabilisé comme apport ou avance complémentaire

Débit 266 Autres formes de participations

Crédit 458 Opérations faites en commun ou en groupement (GIE - GIP)

puis

Débit 458 Opérations faites en commun ou en groupement (GIE - GIP)

Crédit compte de classe 5

COMPTE 495. DÉPRÉCIATION DES COMPTES DE GROUPE ET ASSOCIES

Les comptes 4951 et 4955 relèvent d'opérations entre un groupe et ses filiales. Ces relations spécifiques ne rentrent pas dans le périmètre de l'instruction.

COMPTE 4958. DÉPRÉCIATIONS – Opérations faites en commun ou en groupement (GIE - GIP)

À l'arrêté des comptes, en cas de résultat déficitaire, les membres doivent constituer une dépréciation, dans le cas où la valeur d'inventaire de la participation dans le groupement est inférieure à son coût d'acquisition (prix d'acquisition et appels supplémentaires effectués).

Les dépréciations à constituer affectent dans l'ordre et dans la limite de leur montant, d'abord les parts du groupement (compte 266, cf. compte 29) puis les créances et enfin, le compte courant lui-même (compte 458).

Si la dépréciation est supérieure à ces valeurs d'actifs, le surplus entraîne une provision pour risques au passif (compte 151) dès lors que les conditions de comptabilisation d'un passif sont remplies.

Technique comptable

Dotations aux dépréciations sur le compte courant du groupement

Débit 6817 Dotations aux dépréciations de l'actif circulant

Crédit 4958 Dépréciations – Opérations faites en commun ou en groupement (GIE - GIP)

Reprises des dépréciations sur le compte courant du groupement

Débit 4958 Dépréciations – Opérations faites en commun ou en groupement (GIE - GIP)

Crédit 7817 Reprises aux dépréciations de l'actif circulant

FASCICULE N° 8 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES STOCKS ET EN-COURS (CF. NORME 8)

Le présent fascicule constitue un développement de la norme n° 8 « Les stocks ». Il s'organise de manière différente des autres fascicules de l'instruction commune qui, pour la plupart, commentent les comptes de chaque norme de manière croissante. En effet, de par la nature particulière, les stocks évoluant au cours de leur vie d'actif sous l'impact des entrées, des sorties et des dépréciations, la présentation suivante a été adoptée :

– les modalités de fonctionnement des principaux comptes de stocks sont abordées dans la sous-section 1 ;

– les modalités d'évaluation des stocks sont présentées dans la sous-section 2 ;

– les schémas de comptabilisation initiale et de variations applicables à l'ensemble des comptes 30, 31, 32, 33,34 et 35 relatifs aux stocks font l'objet de la sous-section 3 ;

– la sous-section 4 est consacrée aux modalités de comptabilisation des stocks des établissements publics d'aménagement des villes nouvelles (EPAVN) ;

– la sous-section 5 est consacrée aux modalités de comptabilisation des stocks des établissements publics fonciers (EPF).

Les stocks sont des actifs circulants, contrôlés par l'établissement, acquis à l'extérieur ou fabriqués par lui, destinés, dans le cours normal de son activité, à être :

- soit consommés dans le processus de production ou de prestation de services, sous forme de matières premières ou de fournitures ;

- soit vendus en l'état ou au terme d'un processus de production.

Les stocks proprement dits doivent être distingués des productions en cours (également appelés « en-cours de production »).

Les stocks proprement dits peuvent comprendre :

- les animaux et végétaux,

-les approvisionnements : matières premières et fournitures, autres approvisionnements (matières et fournitures consommables),

- les produits : produits intermédiaires, produits finis, produits résiduels,

- les marchandises.

Les productions en cours sont des biens ou des services en cours de formation au travers d'un processus de production.

Les biens pour lesquels les critères d'immobilisation sont remplis ne figurent pas dans les stocks. Ils sont inscrits dans la classe des immobilisations en comptes de classe 2 (cf. fascicule relatif à la norme n° 6 « Les immobilisations corporelles »).

Les stocks et les productions en cours sont classés selon deux critères :

1) la nature physique du bien ou la nature du service ;

2) l'ordre chronologique du cycle de production : approvisionnement, production en cours, production finie, stock à revendre en l'état.

Pour le classement des biens et des services acquis à l'extérieur et nécessaires à l'exercice de ses activités, l'organisme utilise le critère de la nature physique.

Chaque organisme utilise les comptes de la nomenclature de stocks et en-cours les plus appropriés eu égard à ses besoins internes de gestion.

Les stocks sont inscrits dans la comptabilité de l'entité lorsque celle-ci les contrôle, c'est à dire à compter de la date à laquelle les risques et avantages afférents aux biens sont transférés à l'organisme. Le critère de propriété n'est donc pas un critère justifiant la comptabilisation des stocks au bilan des entités. Dès lors qu'ils sont contrôlés par l'organisme, les stocks sont inclus à son patrimoine, même s'ils sont en consignation ou en dépôt chez un tiers.

La mise en place d'une comptabilité auxiliaire permet de fiabiliser et d'améliorer le suivi de la gestion des stocks. Elle nécessite d'établir un référentiel des articles détaillé, centralisé et auditable, qui sera utilisé pour décliner le compte (collectif) de comptabilité générale en autant de comptes (individualisés) de comptabilité auxiliaire qu'il y a d'entités dans le référentiel concerné. Ce référentiel doit être mis à jour au fil de l'eau tout au long de l'exercice.

Au travers du système d'information, la gestion auxiliaire des stocks doit couvrir notamment :

- la mise en œuvre et le maintien d'un référentiel des articles gérés en stock et des données associées,

- les entrées et sorties de stock,

- la mise en conformité des inventaires physiques avec les inventaires comptables,

- les variations de stocks de façon automatique,

- les provisions pour dépréciation de stocks.

Deux rôles peuvent être identifiés : le responsable de la comptabilité auxiliaire des stocks et le responsable de la comptabilité générale.

Le responsable de la comptabilité auxiliaire des stocks a en charge :

- la réalisation des inventaires physiques,
- la constatation des entrées et des sorties de stocks,
- l'identification des dépréciations,
- la mise à jour du référentiel des articles et des données associées,
- la transmission des informations nécessaires au comptable pour la comptabilisation des écritures de fin d'exercice.

Selon le mode d'organisation de l'entité, ces actions peuvent être effectuées conjointement par le comptable et par l'ordonnateur.

Dans son rôle de responsable de la comptabilité générale, le comptable est chargé de :

- la validation en comptabilité générale des écritures issues de la comptabilité auxiliaire des stocks,
- la comptabilisation des stocks si la méthode de l'inventaire intermittent est utilisée (valorisation annuelle des stocks au bilan),

- la comptabilisation des dépréciations de stocks sur la base des éléments fournis par l'ordonnateur.

Section 1 : commentaires de comptes

Les comptes pour lesquels des explications ont semblé nécessaires font l'objet d'un développement spécifique ci-après.

COMPTE 30. ANIMAUX ET VÉGÉTAUX

Le suivi des animaux s'effectue soit en stocks, soit en immobilisations. Le choix entre ces deux possibilités dépend de l'usage qui en est fait :

- soit les animaux et les végétaux constituent un actif physique identifiable dont l'utilisation s'étend sur plus d'un exercice et ayant une valeur économique positive pour l'organisme ; ils sont alors comptabilisés en immobilisations corporelles (par exemple un animal reproducteur, une vigne, un verger, ...) ;

- soit les animaux et les végétaux constituent un actif acquis et / ou détenu pour être vendu, ou pour être distribué pour un prix nul ou symbolique dans le cours normal de l'activité, ou étant en cours de production pour une telle destination ou pour être consommé dans le processus de production ou de prestation de services, sous forme de matières premières ou de fournitures ; ils sont alors comptabilisés en stocks (par exemple des veaux, des fruits, ...).

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

Les biens vivants (animaux et végétaux) destinés à servir de façon durable à l'activité de l'exploitation agricole, c'est-à-dire à rester durablement sur l'exploitation pour produire des biens ou des services vendus ou incorporés dans le cycle de production de l'exploitation, doivent être inscrits à l'actif immobilisé, dans une des subdivisions du compte 25 « Immobilisations corporelles – Biens vivants ».

Les animaux ou végétaux sont inscrits en stocks lorsqu'ils constituent des produits finis ou des en-cours, produits par l'établissement, et qu'ils sont destinés à être vendus ou à être distribués à des tiers pour un prix nul ou symbolique.

Les biens vivants non immobilisés, ainsi que les en-cours de production, peuvent avoir un cycle de production dans l'organisme d'une durée :

- supérieure à deux ans : le cycle de production est alors dit « long »,

- inférieure ou égale à deux ans : le cycle de production est alors dit « court ».

Les comptes de stocks d'animaux et de végétaux doivent être subdivisés en fonction du cycle auquel le bien appartient.

COMPTE 301 ANIMAUX

Ce compte comporte a minima deux subdivisions :

301x. Animaux – Cycle long

301x. Animaux – Cycle court

1. Animaux (cycle long)

Ce sont les animaux destinés à être vendus à l'issue d'un cycle de production d'une durée normalement supérieure à deux ans ou après une durée d'élevage supérieure à deux ans.

Cette catégorie regroupe essentiellement les génisses et jeunes taureaux d'environ deux ans, les bœufs vendus à trois ans, les animaux reproducteurs des grandes espèces (équins, bovins, ovins, caprins, porcins) destinés à être vendus.

2. Animaux (cycle court)

Ce sont les animaux destinés à être vendus à l'issue d'un cycle de production d'une durée normalement inférieure ou égale à deux ans ou dont la durée d'élevage est inférieure ou égale à deux ans.

Cette catégorie regroupe les veaux, taurillons, porcs charcutiers, agneaux, poulets de chair, animaux d'embouche,.., ainsi que les animaux des petites espèces qui, bien que producteurs de biens, ont une durée de vie productive inférieure à deux ans (il s'agit par exemple des poules et des lapins).

Le suivi d'animaux en stocks ou en immobilisations peut ne plus correspondre à la réalité. C'est notamment le cas du changement de destination d'un animal (par exemple un jeune destiné à la vente et qui est finalement conservé pour devenir reproducteur, ou animal reproducteur qui est déclassé et vendu pour la boucherie, ou enfin des animaux dont la destination n'est pas encore déterminée).

Il faut donc périodiquement revoir la ventilation du troupeau entre les comptes d'immobilisations et les comptes de stocks. Il convient également de redéfinir régulièrement les critères du passage des animaux suivis en immobilisations, du stade de la formation au stade de la production, et de prévoir les écritures correspondantes.

La « commission d'inventaire » peut utilement être consultée pour ces réajustements périodiques. Cette commission est mise en place par le conseil d'administration. Elle est obligatoire dès lors que dans les exploitations agricoles, les ateliers technologiques et dans les centres équestres, des stocks de toute nature sont constitués ou que des animaux et végétaux y sont produits. Elle est composée du directeur, du responsable d'exploitation ou d'atelier technologique, de l'agent comptable, du gestionnaire, ainsi que des experts (professionnels susceptibles d'apporter leur concours aux évaluations des animaux, ingénieurs ou enseignants techniques). Son rôle est consultatif :

- rôle de contrôle interne, pour le compte de l'ordonnateur et du comptable chacun dans leur domaine de responsabilité : elle contrôle la cohérence entre les inventaires et balances de stocks et la réalité des existants, de l'état des biens proposés à la réforme, etc...

- rôle d'expertise et d'aide technique aux responsables de secteurs, notamment en matière d'évaluation, qu'il s'agisse du troupeau, de plantations, de cultures, ou d'en cours de production.

COMPTE 302 VÉGÉTAUX

Ce compte enregistre les végétaux en terre, c'est-à-dire les végétaux en cours de formation destinés à être récoltés à l'issue d'un cycle de production et qui, selon les cas, ont atteint, ou non, à la clôture de l'exercice un stade biologique de développement permettant leur commercialisation. Les critères déterminant leur suivi en stock ou en immobilisation sont les mêmes que ceux concernant les animaux.

Il comporte a minima deux subdivisions :
302x. Végétaux en terre – Cycle long
302x. Végétaux en terre – Cycle court

1. Végétaux en terre (cycle long)

Ce compte enregistre l'ensemble des frais et charges engagés pour des produits végétaux en terre à la clôture de l'exercice destinés à être récoltés à l'issue d'un cycle de production d'une durée supérieure à 2 ans.

Le compte 302x « Végétaux en terre – Cycle long » peut être subdivisé en trois sous-comptes :

- Avances aux cultures : Ce sont des produits végétaux en terre à la clôture de l'exercice qui n'ont pas atteint un stade biologique de développement permettant de les commercialiser.

Exemple : arbres-tiges chez un pépiniériste avant qu'ils ne soient techniquement commercialisables.

Les avances aux cultures comprennent : les engrais et amendements, les semences et plants, les produits de défense des végétaux, les autres approvisionnements ainsi que les façons culturales (travail du sol).

- Pépinières : Il s'agit de pépinières en terre à la clôture de l'exercice qui ont atteint un stade biologique de développement rendant leur commercialisation techniquement possible.

Exemple : arbres-tiges chez un pépiniériste ayant atteint un stade de développement rendant leur commercialisation techniquement possible.

- Autres végétaux : Ce sont par exemple les produits horticoles à cycle long (pieds-mères), les cultures de sapin de Noël, en terre à la clôture de l'exercice et ayant atteint un stade biologique de développement rendant leur commercialisation techniquement possible.

2. Végétaux en terre (cycle court)

Ce compte enregistre l'ensemble des frais et charges engagés pour des produits végétaux en terre à la clôture de l'exercice destinés à être récoltés à l'issue d'un cycle de production d'une durée inférieure ou égale à 2 ans.

Le compte 302x « Végétaux en terre – Cycle court » peut être subdivisé en deux sous-comptes :

- Avances aux cultures : Il s'agit de produits végétaux en terre à la clôture de l'exercice qui n'ont pas atteint un stade biologique de développement rendant leur commercialisation techniquement possible.

Exemple : cultures annuelles (céréales, cultures industrielles, ...), cultures bisannuelles (plantes qui accomplissent leurs cycles de vie en deux années), cultures porte-graines (plantes cultivées, conservées jusqu'à leur maturité totale, en vue de récolter leurs graines comme semences), produits de pépinières non encore techniquement commercialisables.

Les avances aux cultures comprennent : les engrais et amendements, les semences et plants, les produits de défense des végétaux, les autres approvisionnements ainsi que les façons culturales (travail du sol).

- Autres végétaux : Ce sont les produits végétaux en terre à la clôture de l'exercice et ayant atteint un stade biologique de développement rendant leur commercialisation techniquement possible.

Exemple : produits de pépinières à cycle court techniquement commercialisables.

COMPTE 31. MATIÈRES PREMIÈRES ET FOURNITURES

Ce compte retrace les opérations de stockage des matières premières et fournitures.

Les matières premières et fournitures sont les objets et substances plus ou moins élaborés destinés à entrer dans la composition des produits traités ou fabriqués. Les fournitures (premières) entrent dans la fabrication du produit et sont à distinguer des fournitures consommables (cf. comptes de racine 32x).

Les comptes 311x et 312x concernent les opérations d'aménagement des terrains et immeubles[33] ainsi que celles relatives aux réserves foncières[34].

COMPTE 32. AUTRES APPROVISIONNEMENTS

Les autres approvisionnements sont constitués des matières consommables et fournitures consommables, c'est-à-dire les objets et substances plus ou moins élaborés, consommés au premier usage ou rapidement, et qui concourent au traitement, à la fabrication ou à l'exploitation, sans entrer dans la composition des produits traités ou fabriqués.

COMPTE 326. EMBALLAGES

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

La notion d'emballages comprend :

– les **emballages perdus** : ce sont les emballages destinés à être livrés avec leur contenu, sans consignation, ni reprise ; ils constituent des approvisionnements, lors des achats ils sont comptabilisés au compte 60261 « Emballages perdus » et lors de leur stockage au compte 3261 « Emballages perdus » sauf :

- – si leur montant est peu important, le compte mouvementé est alors le compte 6068 « Autres matières et fournitures non stockées » ;
- – s'ils sont produits par l'organisme, ils sont alors portés au compte 35 « Stocks de produits ».

– les **emballages récupérables** : ce sont les emballages susceptibles d'être provisoirement conservés par les tiers et que le livreur s'engage à reprendre dans des conditions déterminées ; ils constituent normalement des immobilisations au compte 2186 « Emballages récupérables ». Toutefois, lorsqu'ils ne sont pas commodément identifiables, unité par unité, ils peuvent, compte tenu de leur nature et des pratiques, être assimilés à des stocks et comptabilisés au compte 60265 « Emballages récupérables non identifiables » lors des achats et au compte 3265 « Emballages récupérables non identifiables » lors de leur stockage (sont identifiables les produits portant un numéro de série ou les produits que l'on peut différencier selon leur date d'acquisition ou de fabrication ; en outre, une durée d'utilisation de plus d'un an en moyenne est requise pour qualifier le caractère d'immobilisation).

– les **emballages mixtes** : ce sont les emballages pouvant être indifféremment soit vendus en même temps que les produits ou marchandises, soit consignés ou prêtés aux clients ; comme les emballages perdus, ils constituent des approvisionnements. Lors des achats ils sont comptabilisés au compte 60267 « Emballages à usage mixte » et lors de leur stockage au compte 3267 « Emballages à usage mixte », sauf s'ils sont produits par l'organisme, ils sont alors portés au compte 35 « Stocks de produits ».

Les **matières et fournitures d'emballages** sont les objets et substances destinés à la fabrication des emballages ou à leur achèvement ; elles constituent des matières premières (comptes 601 « Achats de matières premières et fournitures » et 31 « Stocks de matières premières et fournitures »).

Le **matériel d'emballage** est quant à lui immobilisé au compte 2154 « Matériel ».

COMPTE 33. EN-COURS DE PRODUCTION DE BIENS

Les en-cours de production de biens sont des biens en cours de formation au travers d'un processus de production, ce sont des produits ou des travaux en cours (constructions, ...).

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

Les comptes de racine 33x « En-cours de production de biens » doivent être subdivisés pour faire la distinction

33 Ces opérations sont traitées dans le fascicule 23 relatif aux opérations d'aménagement.

34 Ces opérations sont décrites dans le fascicule 8 relatif aux opérations de stocks.

entre cycle long et cycle court (cf. le fonctionnement des comptes 301 « Animaux » et 302 « Végétaux »).

Ce sont par exemple :

- pour les produits animaux : des animaux en cours d'élevage, des œufs en cours d'incubation ;

- pour les produits végétaux : plants en cours de germination dans des locaux spécialisés lorsqu'ils ne sont pas susceptibles d'être commercialisés en l'état ;

- pour les produits transformés en cours : des en-cours de fabrication comme les vins et les alcools en vieillissement, des jus de fruits en cours de fermentation, des fromages en cours d'affinage.

Les établissements peuvent subdiviser le compte 33x selon les catégories énoncées ci-dessus.

Ce compte concerne notamment les opérations de portage foncier[35].

COMPTE 34. EN-COURS DE PRODUCTION DE SERVICES

Les en-cours de production de services sont des services en cours de formation au travers d'un processus de production, ce sont des études ou des prestations de services en cours (projets informatiques, études de marché, ...).

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

Les comptes de racine 34x « En-cours de production de services » doivent être subdivisés pour faire la distinction entre cycle long et cycle court (cf. le fonctionnement des comptes 301 « Animaux » et 302 « Végétaux »).

Ce sont par exemple des études en cours, des prestations de service en cours, des travaux à façon.

Les établissements peuvent subdiviser le compte 34x selon les catégories énoncées ci-dessus.

COMPTE 35. STOCKS DE PRODUITS

Sont retracés à ce compte :

– les produits intermédiaires (ayant atteint un stade d'achèvement mais destinés à entrer dans une nouvelle phase du circuit de production) ;

– les produits finis (ayant atteint un stade d'achèvement définitif dans le cycle de production) ;

– les produits résiduels ou matières de récupération (constitués par les déchets et rebuts de fabrication).

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

Les comptes de racine 35x « Stocks de produits » comprennent tous les produits qui ont atteint un degré d'achèvement définitif dans le cycle de production.

Ce sont par exemple :

- pour les produits intermédiaires animaux : des œufs à couver produits par l'organisme, normalement destinés à être incubés sur place ;

- pour les produits intermédiaires végétaux : des fourrages récoltés, normalement destinés à l'alimentation des animaux de l'organisme ;

- pour les produits intermédiaires transformés : des fromages blancs produits par l'organisme, normalement destinés à être affinés sur place ;

- pour les produits finis animaux : du lait, des animaux élevés ;

- pour les produits finis végétaux : des céréales en silos ;

- pour les produits finis transformés : des vins, des alcools, des fromages affinés ;

- pour les produits résiduels : ce sont des déchets et des rebuts de fabrication tels que des pailles, fumiers, lisiers,

35 Ces opérations sont décrites dans le fascicule 24 relatif aux opérations de portage foncier.

fromages mal conformés destinés à la fonte, sérums de fromagerie ;

- pour les produits des activités annexes : des objets artisanaux lorsque, parallèlement à son activité agricole, l'exploitation développe une activité annexe artisanale.

Les établissements peuvent subdiviser le compte 35x selon les catégories énoncées ci-dessus.

COMPTE 37. STOCKS DE MARCHANDISES

Sont considérées comme des marchandises tout ce que l'organisme achète pour revendre en l'état.

COMPTE 38. STOCKS EN VOIE D'ACHEMINEMENT, MIS EN DÉPÔT OU DONNES EN CONSIGNATION

En ce qui concerne les stocks dont l'organisme a déjà le contrôle, mais qui sont en voie d'acheminement, c'est-à-dire non encore réceptionnés, ou qui ont été mis en dépôt ou en consignation, le compte 38 peut être utilisé, dans le cadre du système de l'inventaire permanent, pour comptabiliser les stocks jusqu'à réception dans les magasins de l'organisme ou dans ceux du dépositaire ou consignataire.

Dès réception, ces stocks sont ventilés dans les comptes de stocks correspondant à leur nature. En fin de période, si le compte 38 n'est pas soldé, les organismes doivent donner dans l'annexe le détail des stocks ainsi comptabilisés.

COMPTE 39. DÉPRÉCIATION DES STOCKS ET EN-COURS

Les dépréciations des stocks et en-cours permettent de constater en comptabilité un amoindrissement de la valeur des stocks qui n'est pas jugé irréversible. Les dépréciations sont constituées à la fin de l'exercice en fonction des éléments d'information dont disposent à cette date l'ordonnateur et l'agent comptable. L'organisme est dans l'obligation de constituer une dépréciation dès qu'une moins-value est constatée ou est probable concernant les stocks.

Une dépréciation est constatée quand la valeur d'inventaire d'un stock est inférieure à son coût d'entrée. Les dépréciations sont ajustées à la fin de chaque exercice soit par dotations complémentaires, soit par reprises aux résultats.

Les subdivisions du compte 39 sont créditées par les subdivisions concernées du compte 68 « Dotations aux amortissements et aux provisions » du montant des dépréciations ou des dotations complémentaires affectant les stocks et en-cours. Elles sont débitées par le crédit des subdivisions concernées du compte 78 « Reprises sur amortissements et provisions » du montant des dépréciations ou de leur quote-part devenues sans objet. L'objet de gestion correspondant aux écritures de dépréciations de stocks est la « demande de comptabilisation ».

Technique comptable

Les écritures peuvent être automatiques s'il y a une comptabilité auxiliaire des stocks, la comptabilité générale étant alors automatiquement mouvementée à partir de la comptabilité auxiliaire.

Constatation d'une dépréciation

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

Crédit 39x « Dépréciation des stocks et en-cours »

Reprise de la dépréciation

Débit 39x « Dépréciation des stocks et en-cours »

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

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

Les comptes de racine 39x « Dépréciations des stocks et en-cours » doivent être subdivisés pour faire la distinction entre cycle long et cycle court (cf. le fonctionnement des comptes 301 « Animaux » et 302 « Végétaux »).

Section 2 : modalités d'évaluation des stocks

Sont présentées ci-dessous les différentes méthodes d'évaluation des stocks à leur entrée au bilan, au cours de

l'exercice ainsi qu'à la date de clôture.

1. À la date d'entrée

À leur date d'inscription dans les comptes de l'organisme, les stocks et les productions en cours sont comptabilisés soit à leur coût d'acquisition, soit au coût de production, ou, à défaut, à leur valeur vénale.

2. Au cours de l'exercice

La méthode d'évaluation des stocks est différente selon que les articles en stock peuvent être suivis individuellement (éléments non fongibles) ou non (éléments fongibles).

▲ Éléments non fongibles

Ces articles sont identifiables, ce sont des éléments qui ne sont pas habituellement fongibles ainsi que des biens ou des services matériellement identifiés et affectés à des projets spécifiques. Constituent ainsi des éléments non fongibles les articles ou catégories d'articles individualisables qui ne sont pas interchangeables (par exemple, des produits portant un numéro de série). Ces stocks sont évalués à leur coût réel, article par article, ou catégorie par catégorie.

▲ Éléments fongibles

Ces articles sont interchangeables, c'est à dire qu'à l'intérieur de chaque catégorie, ils ne peuvent être unitairement identifiés après leur entrée en magasin. Leur coût est déterminé en appliquant :

- soit la méthode de coût moyen pondéré (CMP),

- soit la méthode « premier entré / premier sorti » ou PEPS.

La méthode choisie doit obligatoirement suivre le principe d'homogénéité. En conséquence, l'organisme doit impérativement utiliser la même méthode pour tous les stocks de même nature et d'usage similaire.

Méthode du coût moyen pondéré (CMP)

Le coût moyen pondéré est égal au rapport entre le total des coûts d'acquisition (ou de production) et les quantités acquises (ou produites).

Exemple de calcul – Méthode du coût moyen pondéré

Date	MOUVEMENTS			STOCK		
	Quantités (entrées/ sorties)	Valeur unitaire	Valeur totale	Quantités en stock	Valeur unitaire	Valeur totale
01/01/N				100	10	1.000
30/01/N	-20	10	200	80	10	800
05/02/N	-10	10	100	70	10	700
10/04/N	+100	15	1.500	170	12,94	2.200
23/06/N	-110	12,94	1.423,40	60	12,94	776,40
12/09/N	-30	12,94	388,20	30	12,94	388,20
16/11/N	+200	20	4.000	230	19,08	4.388,20
24/12/N	-130	19,08	2.480,40	100	19,08	1.908

Le coût moyen pondéré est calculé :

- à chaque entrée,

- ou sur une période n'excédant pas la durée moyenne de stockage.

Méthode « premier entré / premier sorti » ou PEPS

En anglais, cette méthode est appelée FIFO « First In First Out ». Les sorties sont valorisées au coût de l'article le plus ancien dans les stocks. Ainsi, les stocks sont évalués aux derniers coûts d'acquisition ou de production.

Exemple de calcul – Méthode PEPS / FIFO						
Date	**MOUVEMENTS**			**STOCK**		
	Quantités (entrées/ sorties)	**Valeur unitaire**	**Valeur totale**	**Quantités en stock**	**Valeur unitaire**	**Valeur totale**
01/01/N				100	10	1.000
30/01/N	-20	10	200	80	10	800
05/02/N	-10	10	100	70	10	700
10/04/N	+100	15	1.500	70 100	10 15	2.200
23/06/N	-110 : -70 -40	10 15	1.300	60	15	900
12/09/N	-30	15	450	30	15	450
16/11/N	+200	20	4.000	30 200	15 20	4.450
24/12/N	-130 : -30 -100	15 20	2.450	100	20	2.000

3. À la date de clôture

À l'inventaire, les stocks et les productions en cours sont évalués unité par unité, ou catégorie par catégorie. L'unité d'inventaire est la plus petite partie qui peut être inventoriée sous chaque article.

Si la valeur d'inventaire est inférieure au coût d'entrée, une dépréciation est constatée. Cependant, dans deux situations, les stocks demeurent évalués à leur coût d'entrée :

- les biens destinés à être distribués pour un prix nul ou symbolique,

- les stocks faisant l'objet d'un contrat de vente ferme.

Dans les cas exceptionnels où, à la date de clôture de l'exercice, il n'est pas possible de déterminer le coût d'acquisition ou de production par application des règles générales d'évaluation, les stocks sont évalués au coût d'acquisition ou de production de biens équivalents constaté ou estimé à la date la plus proche de l'acquisition ou de la production desdits biens. Concernant les biens vivants, ceux-ci peuvent être évalués en pratiquant, sur le cours du jour à la date de clôture de l'exercice, un abattement correspondant à la marge pratiquée par l'exploitation par catégorie de biens. Le cours du jour, qui peut se substituer au prix de revient lorsqu'il est inférieur, s'entend du prix auquel les produits concernés pourraient être vendus sur le marché à la date de l'inventaire. Généralement, ce cours du jour résulte des tarifs en vigueur (à défaut de la date du jour, la valeur probable de réalisation est retenue).

4. Modalités d'évaluation des stocks en devises étrangères

La valeur en devises étrangères de stocks détenus à l'étranger et contrôlés par l'entité est convertie en euros, en fin d'exercice, à un cours égal, pour chaque nature de marchandises, approvisionnements et produits en stocks, à la moyenne pondérée des cours pratiqués à la date d'achat ou d'entrée en magasin des éléments considérés. En cas de difficulté d'application de cette méthode de calcul, l'organisme peut utiliser une autre méthode dans la mesure où elle n'est pas susceptible d'affecter sensiblement les résultats.

Des dépréciations sont constituées si la valeur au jour de l'inventaire, compte tenu du cours de change audit jour, est inférieure à la valeur d'entrée en compte.

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

Les **avances aux cultures** doivent être évaluées à leur prix de revient. Quatre méthodes d'évaluation sont utilisables :

- *méthode transitoire* : le montant total des avances aux cultures est évalué en multipliant par deux le montant des achats de matières premières et de fournitures consommables utilisés pour la récolte à venir. Cette méthode est applicable trois ans et non renouvelable.

- *méthode forfaitaire* : l'ensemble des avances aux cultures est évalué forfaitairement par hectare. Cette méthode est applicable trois ans et renouvelable une fois pour la même durée.

- *méthode semi-forfaitaire ou mixte* : les achats de matières premières, de matières et de fournitures consommables, et les façons culturales sont retenues pour leur montant réel. Toutefois, les matières premières et consommables produites par l'exploitation sont soit :

  - non valorisées lorsqu'il s'agit de déchets ou de rebuts à enfouir,
  - valorisées au cours du jour moins une décote de 20% s'il s'agit de biens ou de produits de l'exploitation.

Les autres façons culturales (frais de mécanisation) et les frais de main d'œuvre salariée sont, soit évaluées forfaitairement à l'hectare par nature de culture, soit valorisées pour leur montant réel.

- *méthode d'évaluation au coût réel de production* : les approvisionnements et les façons culturales réalisées par des tiers sont valorisées pour leur montant réel. L'évaluation des autres façons culturales est obtenue en appliquant aux frais de main d'œuvre et de mécanisation un coefficient égal au rapport entre le temps passé sur l'exploitation pour les cultures en terre et le temps total à consacrer aux cultures de l'exploitation. L'évaluation peut aussi être réalisée d'après le coût de production effectif en retenant pour les façons culturales les temps de travaux réellement pratiqués sur l'exploitation.

L'évaluation des stocks est réalisée sous la responsabilité du directeur par une commission d'inventaire.

Section 3 : schémas de comptabilisation initiale et de variations des stocks

Afin de dégager le résultat comptable de l'exercice, les produits et les charges doivent être corrigés du montant des variations entre les stocks existant au début de l'exercice et ceux existant en fin d'exercice.

1. Préparation des travaux de fin d'exercice

La préparation des travaux de fin d'exercice consiste à fiabiliser le périmètre et les informations nécessaires aux opérations d'inventaire relatives aux stocks, notamment à s'assurer de l'existence et de la valeur des stocks, évaluer les valeurs d'inventaire et mettre en conformité les inventaires physiques et les inventaires comptables.

Les écritures d'inventaire relatives aux stocks concernent :

- les variations de stocks si l'inventaire comptable est « intermittent », ou leur ajustement si l'inventaire comptable est « permanent »,

- les provisions pour dépréciation de stocks.

Si l'organisme dispose d'une comptabilité auxiliaire des stocks, le suivi et la mise à jour du référentiel des articles tout au long de l'année, en interaction avec les services métier et les services en charge du processus de la dépense, permettent de limiter au maximum ces opérations en fin d'exercice.

Les travaux consistent à apurer et à valider les services faits et réceptions liées à des achats stockés, les entrées et sorties de stocks, ainsi qu'à mettre à jour le référentiel des articles.

Les modalités de préparation sont différentes si l'organisme dispose d'une comptabilité auxiliaire des stocks.

- *Si l'organisme dispose d'une comptabilité auxiliaire*, il pourra effectuer des inventaires permanents de ses stocks. En effet, les stocks seront valorisés et comptabilisés « au fil de l'eau » de manière concomitante à la certification du service fait. Il en va de même pour les sorties de stocks lors de la comptabilisation des titres de recettes. Les activités de préparation des travaux de fin d'exercice se limitent alors à :

- un contrôle des opérations effectuées au cours de l'exercice N : certification des services faits relatifs aux livraisons effectuées sur l'exercice N ;

- un contrôle de cohérence des soldes entre la comptabilité auxiliaire des stocks et la comptabilité générale

(classe 3) ;

- la préparation des éléments nécessaires à la comptabilisation des écritures d'ajustement de la fin d'exercice.

Le responsable de la comptabilité auxiliaire des stocks doit veiller tout au long de l'exercice à la mise à jour, en temps réel, du référentiel des articles.

- *Si l'organisme ne dispose pas d'une comptabilité auxiliaire*, le comptable devra disposer des éléments nécessaires à l'intégration des stocks en comptabilité lors de la période d'inventaire. Selon les modes d'organisation, ces informations pourront être fournies par le service métier, l'ordonnateur ou le responsable de la comptabilité auxiliaire des stocks.

2. Nomenclature des comptes de variations de stocks

Les variations des comptes de stocks 30 « Animaux et végétaux », 33 « En-cours de production de biens », 34 « En-cours de production de services » et 35 « Stocks de produits » sont constatées via les comptes 713x « Variation des stocks (en-cours de production, produits, biens vivants non immobilisés) ».

Les soldes des comptes 7130, 7133, 7134 et 7135 représentent la différence existant entre la valeur de la production stockée à la clôture de l'exercice et la valeur de la production stockée à la clôture de l'exercice précédent, hors dépréciations. En conséquence, le solde du compte 713 représente la variation globale de la valeur comptable brute de la production stockée entre le début et la fin de l'exercice. Il peut être créditeur ou débiteur.

Les variations des comptes de stocks 31 « Matières premières et fournitures », 32 « Autres approvisionnements » et 37 « Stocks de marchandises » sont constatées via les comptes 603x « Variation des stocks (approvisionnements, marchandises) ».

Les soldes des comptes 6031, 6032 et 6037 représentent la différence existant entre la valeur des stocks à la clôture de l'exercice et la valeur desdits stocks à la clôture de l'exercice précédent, hors dépréciations. En conséquence, le solde du compte 603 représente la variation globale de la valeur comptable brute du stock entre le début et la fin de l'exercice. Il peut être débiteur ou créditeur.

L'objet de gestion correspondant aux écritures de variation de stocks est la « demande de comptabilisation » (et donc sans impact budgétaire).

3. Méthodes de suivi d'inventaire

Deux types d'inventaire sont distingués :

- *l'inventaire physique* : de nature extra-comptable, il consiste en un comptage périodique des quantités en stocks et permet de vérifier que les quantités intégrées dans le système d'information sont en adéquation avec les stocks réels. Cet inventaire doit être réalisé au moins une fois par an, à la clôture de l'exercice, selon l'une des modalités suivantes :

- un inventaire physique annuel complet,

- des inventaires physiques tournants, qui consistent à confronter pendant l'exercice des quantités d'un certain nombre d'articles figurant sur les fiches de stocks avec les quantités réelles, de façon à ce que chaque type d'articles soit contrôlé au moins une fois par an,

- un inventaire par échantillonnages, qui permet de ne pas inventorier la totalité des articles au cours d'un exercice à condition d'utiliser des méthodes statistiques fiables.

- *l'inventaire comptable* : il se base sur les quantités entrées et sorties, ainsi que sur la détermination du coût des stocks. Cet inventaire comptable peut être intermittent (dénombrement périodique et au moins annuel) ou permanent (suivi continu des quantités détenues) selon le degré et la qualité de suivi souhaités par l'organisme. En fonction de la méthode retenue pour l'inventaire comptable, les opérations liées aux stocks se comptabilisent de deux manières différentes.

▲ **Méthode de l'inventaire intermittent**

Dans le système de l'inventaire intermittent, l'aspect patrimonial des stocks est laissé de côté et la classe 3 n'est pas mouvementée en cours d'année. Tous les achats sont uniquement considérés pendant l'exercice comme des charges d'exploitation et débités au compte 60. Les ventes sont enregistrées au compte 70. Cependant, cette procédure est incomplète puisqu'elle ne permet pas d'inscrire à l'actif du bilan le stock existant et elle fausse le résultat dans la mesure où les charges comprennent également les articles achetés et non vendus. Il faut donc extraire des comptes de charges, les stocks restants, éléments du patrimoine. La technique de l'inventaire intermittent implique donc, en fin d'exercice, un ajustement comptable qui permet :

- de faire apparaître le stock à l'actif du bilan,

- d'éliminer du compte de résultat les achats non revendus.

En fin d'exercice :

- le responsable de la comptabilité auxiliaire des stocks (ordonnateur) doit :
  - réaliser des inventaires physiques
  - créer une demande de comptabilisation et transmettre les éléments justificatifs au comptable.
- le responsable de la comptabilité générale doit :
  - s'assurer que les éléments transmis par l'ordonnateur sont conformes,
  - demander des précisions, le cas échéant, à l'ordonnateur,
  - comptabiliser la demande de comptabilisation en période d'inventaire.

Deux écritures sont nécessaires :

- l'annulation du stock initial (stock de début d'exercice constaté en balance d'entrée),
- la constatation du stock final (stock de fin d'exercice).

Technique comptable

Les écritures peuvent être automatiques s'il y a une comptabilité auxiliaire des stocks, la comptabilité générale étant alors automatiquement mouvementée à partir de la comptabilité auxiliaire.

- Cas n° 1 : Suivi des comptes de stocks de matières premières
- Cas n° 2 : Suivi des comptes de stocks de produits finis

Cas n° 1 : Suivi des comptes de stocks de matières premières.

Exercice N (l'organisme tient une comptabilité des stocks pour le premier exercice)

En cours d'exercice : achats de matières premières

À la certification du service fait

Débit 601 « Achats stockés - Matières premières et fournitures »
Crédit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

À la prise en charge de la demande de paiement

Débit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »
Crédit 401 « Fournisseurs »

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

Débit 31 « Matières premières et fournitures »
Crédit 6031 « Variation des stocks de matières premières et fournitures (à subdiviser comme le 601) »

Exercice N+1

En cours d'exercice, l'organisme procède à des achats et à des ventes

En fin d'exercice N+1 : comptabilisation de la variation des stocks

Annulation du stock initial

Débit 6031 « Variation des stocks de matières premières et fournitures (à subdiviser comme le 601) »
Crédit 31 « Matières premières et fournitures »

Constatation du stock final

Débit 31 « Matières premières et fournitures »
Crédit 6031 « Variation des stocks de matières premières et fournitures (à subdiviser comme le 601) »

Cas n° 2 : Suivi des comptes de stocks de produits finis

Exercice N (l'organisme tient une comptabilité des stocks pour le premier exercice)

En cours d'exercice : achats de matières premières

À la certification du service fait

Débit 601 « Achats stockés - Matières premières et fournitures »

Crédit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

À la prise en charge de la demande de paiement

Débit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

Crédit 401 « Fournisseurs »

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

Débit 35 « Stocks de produits »

Crédit 7135 « Variation des stocks de produits »

Exercice N+1

En cours d'exercice, l'organisme procède à des achats et à des ventes.
En fin d'exercice N+1 : comptabilisation de la variation des stocks.

Annulation du stock initial

Débit 7135 « Variation des stocks de produits »

Crédit 35 « Stocks de produits »

Constatation du stock final

Débit 35 « Stocks de produits »

Crédit 7135 « Variation des stocks de produits »

Les organismes pratiquant un inventaire intermittent, et dont les stocks peuvent être volumineux ou diversifiés, peuvent alléger les tâches de fin d'exercice en pratiquant des arrêtés intermédiaires et donc en lissant sur toute l'année les contrôles de leurs stocks.

▲ Méthode de l'inventaire permanent

En principe, l'inventaire permanent est tenu en comptabilité analytique ; toutefois, le plan comptable général autorise sa tenue en comptabilité générale dans les comptes correspondants de la classe 3. Les achats et les ventes sont comptabilisés comme dans le système de l'inventaire intermittent, mais simultanément, les comptes de stocks vont fonctionner de manière à mettre en conformité leur solde avec la situation des existants. Ainsi, les comptes de stocks sont mouvementés au fil de l'eau, au gré des entrées et des consommations de stocks.

En fin d'exercice :

- le responsable de la comptabilité auxiliaire des stocks (ordonnateur) doit :
  - s'assurer que les mouvements de stocks ont bien été retranscrits en comptabilité auxiliaire des stocks, conformément aux inventaires physiques,
  - en cas d'écart, créer une demande de comptabilisation avec les pièces justificatives nécessaires.
- le responsable de la comptabilité générale doit :
  - s'assurer que toutes les écritures de la comptabilité auxiliaire des stocks ont bien été enregistrées sur les comptes de stocks (30 à 37) en comptabilité générale tout au long de l'exercice,
  - le cas échéant, comptabiliser une demande de comptabilisation en période d'inventaire.

Technique comptable

Les écritures peuvent être automatiques s'il y a une comptabilité auxiliaire des stocks, la comptabilité générale étant alors automatiquement mouvementée à partir de la comptabilité auxiliaire.

En cours d'exercice

Achats de matières premières

À la certification du service fait

Débit 601 « Achats stockés - Matières premières et fournitures »

Crédit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

À la prise en charge de la demande de paiement

Débit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

Crédit 401 « Fournisseurs »

Simultanément, comptabilisation de l'entrée en stocks

Débit 31 « Matières premières et fournitures »

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

Entrée en stocks des produits fabriqués par l'organisme grâce aux matières premières précédemment achetées

Débit 35 « Stocks de produits »

Crédit 7135 « Variation des stocks de produits »

En parallèle, comptabilisation de la sortie des stocks de matières premières

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

Crédit 31 « Matières premières et fournitures »

NB : Cette sortie de stocks des matières premières permet de suivre les différentes étapes du cycle de production par la consultation des comptes de stocks. Ainsi, la position du compte 31x permet de faire un état des lieux des matières premières consommées.

Ventes aux clients

Débit 411 « Clients »

Crédit subdivision intéressée du compte 70x « Valeurs de produits fabriques, prestations de services, marchandises »

Au fur et à mesure des ventes, comptabilisation de la sortie des stocks

Débit 7135 « Variation des stocks de produits »

Crédit 35 « Stocks de produits »

Donnant plus d'informations en cours d'exercice, ce système est plus compliqué, car il implique des écritures supplémentaires et la tenue d'une comptabilité analytique permettant de chiffrer le montant du coût de production des produits vendus. En outre la question de la valorisation des stocks se pose quotidiennement. Cependant, il ne dispense pas d'effectuer l'inventaire des stocks à la clôture de l'exercice pour contrôler la situation comptable des existants.

Section 4 : modalités de comptabilisation des stocks des établissements publics fonciers

Les établissements relevant du code de l'urbanisme ou « établissements publics fonciers de l'État » exercent leurs activités dans le cadre d'un programme pluriannuel d'interventions retraçant les objectifs sur 5 ans et réalisé par tranches annuelles. Ce programme est approuvé par une délibération du conseil d'administration. Les objectifs sont ensuite repris dans des conventions passées avec les collectivités territoriales ou leurs groupements.

Les établissements publics fonciers exercent des missions de différentes natures :

- les actions sur fonds propres (portage foncier[36] et réserves foncières),
- les actions en prestations[37],
- les opérations sous mandat[38].

36 Les modalités de comptabilisation des opérations de portage foncier sont définies dans le fascicule 24 relatif aux opérations de portage foncier.

37 Les modalités de comptabilisation des actions en prestation sont définies dans le fascicule 4 relatif aux produits.

1. Les actions sur fonds propres

➢ **Définitions**

Ces opérations sont financées sur les fonds propres de l'établissement public et notamment, par la taxe spéciale d'équipement, les produits de réalisation des stocks de terrains ainsi que, le cas échéant, par des subventions spécifiques. Les actions sur fonds propres recouvrent essentiellement les opérations « d'actions foncières » qui peuvent intervenir sous deux formes : portage foncier ou réserve foncière.

• **Les réserves foncières**

Dans ce cadre, les établissements publics acquièrent des terrains pour constituer des stocks d'emprises foncières sans que les modalités de sorties de l'investissement soient organisées au moment de l'acquisition : il s'agit d'opérations de réserve foncière. Les acquisitions foncières réalisées dans ce contexte sont de ce fait différentes des opérations de portage qui font systématiquement l'objet d'une convention. Les modalités et la date de cession ne sont donc pas prédéfinies et cette incertitude fait peser un risque sur ce type d'opérations. L'établissement public peut alors constater dans certaines conditions une provision (cf. ci-après le paragraphe « Provision pour pertes à terminaison »).

➢ **Valorisation des stocks d'actions sur fonds propres**

Les stocks fonciers sont valorisés à leur prix de revient dont les éléments constitutifs s'analysent ainsi :

- coût d'acquisition de l'emprise foncière ;
- frais d'acquisition à savoir notamment, les frais de notaire, commissions, indemnités d'éviction ou d'expropriation ;
- frais supportés par l'établissement public et à rattacher à l'opération. Ils sont alors inscrits dans les différentes subdivisions du compte 601x « Achats stockés-Terrains ou immeubles à aménager ». Il s'agit notamment :

  ^ des frais d'études : ce sont les achats d'études et de prestations de services sous-traités qui s'intègrent dans le cycle de production de l'établissement. Entrent notamment dans ce cadre, les études et prestations liées à des opérations d'aménagement de terrains qui sont imputées au compte 6041 « Achats d'études » et intégrées au coût de production ;

  ^ des travaux : il s'agit des achats de travaux sous-traités qui s'intègrent dans le cycle deproduction ;

  ^ des frais annexes : ce sont les frais annexes à incorporer au cycle de production. Il peut s'agir par exemple des charges d'intérêts d'emprunt lorsqu'un emprunt spécifique à l'opération a été souscrit et pendant la période du maintien du terrain en stocks, de charges d'entretien ou de l'impôt foncier.

La valorisation des stocks doit tenir compte des éventuels produits (exemple : revenus locatifs) issus des réserves foncières. Dans ce cadre, les produits concernés sont enregistrés sur les comptes de classe 7x par nature, puis sont intégrés dans la valorisation des stocks.

▲ **Perte de valeur des stocks de réserves foncières**

À la clôture de chaque exercice, le prix de revient de chaque terrain en stocks doit être comparé à sa valeur probable de réalisation (prix de marché).

Lorsqu'un événement diminue la valeur attendue de la vente et qu'elle devient inférieure à la valeur comptable de l'actif, une dépréciation est constatée selon les conditions normales de dépréciation des actifs.

Les dépréciations sont calculées terrain par terrain sans compensation possible.

Technique comptable

Débit 68173 « Dotations aux dépréciations des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement) – Stocks et en-cours »

Crédit 39x « Dépréciation des stocks et en-cours »

Chaque dépréciation doit être ajustée à la fin de l'exercice soit par dotation complémentaire, soit par reprise totale ou partielle. Lors de la vente de la réserve foncière, la dépréciation fait l'objet d'une reprise totale.

Cette perte de valeur de l'actif peut engendrer une remise en état ou de mise en conformité rendue nécessaire par les besoins de l'exploitation future de la réserve foncière. Des dépenses peuvent ainsi être engagées pour des raisons de sécurité des personnes ou environnementales mais également être imposées par des obligations légales (dépenses de décontamination ou de désamiantage).

38 Les modalités de comptabilisation des opérations dans le cadre des conventions de mandat sont définies dans le fascicule 9 relatif aux créances de l'actif circulant, sur le commentaire du compte 4673x.

Dès lors que l'organisme est tenu, par une obligation légale ou réglementaire, les coûts encourus doivent faire l'objet d'une provision pour charges :

- lorsque la dégradation est inhérente à l'exploitation de la réserve foncière et au bénéfice d'avantages économiques tout au long du cycle d'exploitation, la provision est constatée dès l'acquisition de la réserve foncière ;

- lorsque la dégradation n'est pas liée à l'activité future de l'immobilisation (par exemple, pollution accidentelle), la provision est constituée à la réalisation de l'événement générant pour l'organisme une obligation de remise en état ou de conformité ;

- lorsque la dégradation est progressive et constatée au fur et à mesure de l'exploitation de la réserve, la provision est constatée au fur et à mesure de la dégradation, à hauteur du montant des travaux correspondant à la dégradation effective à la clôture de l'exercice.

Chaque provision doit être ajustée en fin d'exercice. Lorsque les dépenses de remise en état ou de mise en conformité sont réalisées, elles sont comptabilisées en charges et la provision est reprise dans son intégralité.

Technique comptable

Constitution de la provision

Débit 68151 « Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement »

Crédit 1581 « Provisions pour remise en état ».

▲ Provision pour pertes à terminaison

Lors de certaines opérations de réserves foncières, un risque peut survenir, notamment dans le cas où une décision d'acquisition foncière a été prise au cours d'un exercice sans que l'acte d'acquisition ait été signé à la clôture dudit exercice. De même, il peut apparaître avant ou pendant l'exécution de l'opération que le coût total de l'opération sera supérieur au prix de vente prévu. Dans ces situations, il convient de comptabiliser une provision pour « pertes à terminaison » pour le montant de la perte prévisionnelle. La provision correspondante est donc à inscrire au passif du bilan dans les provisions pour risques au compte 1516 « Provisions pour pertes sur contrats et opérations ».

Technique comptable

Débit 68151 « Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement »

Crédit 1516 « Provisions pour pertes sur contrats et opérations »

Chaque provision doit être ajustée à la fin de l'exercice soit par dotation complémentaire, soit par reprise totale ou partielle.

▲ Comptabilisation des stocks de réserves foncières

Le système de comptabilisation des stocks de terrains destinés à être revendus à terme est soit celui de l'inventaire intermittent, soit celui de l'inventaire permanent.

- **Inventaire intermittent**

Entrées en stocks

En cours d'exercice, les dépenses afférentes à l'acquisition des terrains et les frais occasionnés sont comptabilisés aux comptes de charges concernés soit :

- pour les frais incorporables au coût de production, dans les différentes subdivisions du compte 6011 « Terrains (subdivisé comme le compte 311) » pour le coût d'achat des terrains, les frais d'études, les travaux et les frais annexes ;

- pour les frais non incorporables au coût de production, dans les comptes 608x « Frais accessoires d'achat »,

- pour les frais financiers, au compte 6611 « Intérêts des emprunts et des dettes ».

Technique comptable

À la certification du service fait

Débit 60 « Achats et variations de stocks »

Crédit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

À la prise en charge de la demande de paiement

Débit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

Crédit 401 « Fournisseurs »

Les produits sont enregistrés dans les comptes de classe 7x en fonction de la nature de l'opération concernée. Par exemple, les revenus locatifs sont enregistrés au compte 752 « Revenus des immeubles non affectés aux activités de l'établissement ».

Puis en fin d'exercice, les charges d'intérêts portées en cours d'année au compte 6611 « Intérêts des emprunts et des dettes » et incorporables au coût de production sont comptabilisées au compte 6011 « Terrains (subdivisé comme le compte 311) » par la contrepartie du compte 796 « Transferts de charges financières » :

Débit 6011 « Terrains (subdivisé comme le compte 311)»

Crédit 796 « Transferts de charges financières »

Les charges et produits constatés constituant le prix de revient des stocks sont intégrés en stocks au moment de la constatation du stock final :

Débit 3111x « Réserves foncières » (terrains – opérations d'aménagement) »

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

Sorties des stocks

En cours d'exercice, les cessions de terrains sont enregistrées en compte de résultat au compte 70111 « Réserves foncières »

Lors de la vente (à la prise en charge du titre de recette)

Débit du compte de tiers concerné

Crédit 70111 « Réserves foncières ».

Puis en fin d'exercice, l'ajustement des stocks de terrains résultant des cessions est enregistré en compte de résultat lors de l'annulation du stock initial et la constatation du stock final.

- **Inventaire permanent**

Entrées en stocks

En cours d'exercice, les acquisitions de terrains et dépenses liées sont intégrées aux comptes de charges concernés : subdivisions du compte 6011 « Terrains (subdivisé comme le compte 311», compte 608x « Frais accessoires d'achat » et compte 6611 « Intérêts des emprunts et des dettes ».

À la certification du service fait :

Débit 60 « Achats et variations de stocks »

Crédit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

À la prise en charge de la demande de paiement :

Débit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

Crédit 401 « Fournisseurs »

Concomitamment, ces dépenses sont, au fur et à mesure, directement enregistrées en stocks au compte 311 « Terrains ». Les frais d'études, travaux et frais annexes incorporables au coût de production sont comptabilisés aux subdivisions de ce même compte.

Débit 3111x « Réserves foncières » (terrains – opérations d'aménagement) »

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

Les produits sont enregistrés dans les comptes de classe 7x en fonction de la nature de l'opération concernée. Par exemple, les revenus locatifs sont enregistrés au compte 752 « Revenus des immeubles non affectés aux activités de l'établissement ».

Concomitamment, si ces produits sont pris en compte pour la valorisation du stock, l'opération suivante est enregistrée :

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

Crédit 3111x « Réserves foncières » (terrains – opérations d'aménagement) »

En fin d'exercice, les charges d'intérêts portées en cours d'année au compte 6611 « Intérêts des emprunts et des dettes » et incorporables au coût de production sont comptabilisées au compte 6011 « Terrains (subdivisé comme le compte 311)» par la contrepartie du compte 796 « Transferts de charges financières » :

Débit 6011 « Terrains (subdivisé comme le compte 311) »

Crédit 796 « Transferts de charges financières »

Ces charges sont ensuite intégrées au prix de revient des stocks :

Débit 3111x « Réserves foncières » (terrains – opérations d'aménagement)

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

Sorties des stocks

En cours d'exercice, les cessions de terrains sont enregistrées au fur et à mesure en compte de résultat au compte 70111 « Réserves foncières » :

Lors de la vente (à la prise en charge du titre de recette) :

Débit du compte de tiers concerné

Crédit 70111 « Réserves foncières »

***Concomitamment*, les terrains vendus sont sortis des stocks :**

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

Crédit 3111x « Réserves foncières » (terrains – opérations d'aménagement).

2. Les actions en prestations

Ces opérations de prestations de services sont réalisées à la demande de tiers et sont financées par ces derniers en tout ou partie. Elles peuvent être encadrées par une convention de mandat.

L'établissement public reçoit les financements de la part de bailleurs de fonds (Union européenne, État, régions, départements, communes et autres collectivités). Pour la plupart des financeurs, il n'existe pas de contrepartie directe d'une valeur équivalente. Ces financements relèvent des opérations pluriannuelles sans contrepartie directe, non assimilables à des contrats à long terme. L'établissement agit alors en son nom propre, en tant que prestataire dans le cadre de la convention, et peut confier la réalisation des prestations à des entreprises extérieures. Le cas échéant, l'établissement constate dans ses comptes une prestation de service au titre de la rémunération de cette prestation, calculée selon un pourcentage contractuel du montant des travaux TTC. Pour chaque convention, il doit pouvoir justifier les charges engagées et indiquer, en fin d'opération, le solde éventuel à reverser ou à réaffecter, avec l'accord du bailleur de fonds, à une autre convention.

Les études et travaux sur des emprises foncières appartenant aux collectivités sont remis à l'achèvement de la prestation. Lorsque l'établissement public est propriétaire des emprises foncières sur lesquelles sont réalisés les études et les travaux, ceux-ci sont transférés à la collectivité lors de la cession desdites emprises.

L'établissement public peut également participer à des actions en prestations en cofinançant l'opération.

Les produits[39] sont comptabilisés selon leur nature, définie dans les dispositions contractuelles :

– en subvention, lorsque le financeur n'attend pas de contrepartie directe d'une valeur équivalente. Les produits sont inscrits au compte 74x « Subventions », la rémunération pouvant être déterminée par le biais de la comptabilité analytique ;

– en prestation de service au compte 70613 « Prestations d'actions de services », lorsque l'établissement retrace dans ses comptes la contrepartie du service rendu .

39 Les modalités de comptabilisation de ces produits sont détaillées dans l'annexe du fascicule 19 relatifs aux subventions et dans le fascicule 4 relatif aux produits.

Les coûts engagés au titre des actions en prestations sont comptabilisés en compte de résultat en les ventilant selon leur nature, par exemple via les comptes 604x « Achats d'études et prestations de services (incorporés aux ouvrages et aux produits) » ou 605x « Achat de matériel, équipements et travaux (incorporés aux ouvrages et aux produits)[40] ».

Cas particulier : Financement de l'acquisition du terrain

Lorsque le versement couvre aussi l'acquisition d'un terrain, la convention prévoit que le terrain sera remis à la collectivité à l'issue de la réalisation des travaux. A la clôture de l'exercice et tant que l'opération n'est pas terminée, ce terrain doit apparaître en compte de stocks.

Il est considéré dans ce cas que l'octroi du financement est subordonné à la réalisation d'une condition : la remise du terrain à la collectivité. Ainsi, le compte de produits en classe 7x n'est mouvementé qu'à l'issue de l'opération, lors de la remise du terrain et de manière concomitante avec sa sortie des stocks.

En fin d'exercice, une information dédiée est fournie en annexe des états financiers .

Les comptes de la classe 8 relatifs aux engagements hors bilan[41] peuvent être utilisés par l'établissement pour suivre les droits et obligations susceptibles de modifier le montant ou la consistance du patrimoine de l'établissement public, ainsi que les engagements pouvant avoir des conséquences financières sur les exercices futurs.

3. Les opérations sous mandat

Lorsque l'établissement public agit au nom et pour le compte de tiers (État, collectivité,…), les opérations sont réalisées dans le cadre d'une convention de mandat. Ce sont des opérations de trésorerie pour l'organisme. Elles n'impactent pas le patrimoine de l'organisme et sont retracées exclusivement dans des comptes de tiers et de trésorerie.

Les opérations sous mandat peuvent être effectuées à titre gratuit ou à titre onéreux. Dans ce dernier cas, l'opération est soumise aux règles de la commande publique. Seule la rémunération acquise à l'établissement public mandataire dans le cadre de l'exécution d'un contrat à titre onéreux impacte le compte de résultat via le compte 70614 « Rémunération des opérations sous mandat ».

40 Les modalités de comptabilisation de ces charges sont détaillées dans le fascicule 2 relatif aux charges.

41 Les modalités comptables liées aux engagements hors bilan sont présentées dans le fascicule n° 13 « Les engagements à mentionner dans l'annexe ». Ces derniers doivent être réajustés à chaque clôture d'exercice en fonction de leur évolution.

FASCICULE N° 9 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES CRÉANCES DE L'ACTIF CIRCULANT (CF. NORME 9)

Le présent fascicule précise les modalités de comptabilisation des créances de l'actif circulant et à ce titre décline les dispositions normatives définies dans la norme 9 du RNCEP.

Ainsi, le champ d'application du fascicule est constitué des :

– créances sur les entités publiques soit les opérations faites avec l'État, des collectivités publiques et des organismes internationaux,

– créances sur les clients et comptes rattachés,

– créances sur les redevables soit celles qui correspondent aux produits de la fiscalité affectée,

– avances versées par l'organisme,

– créances correspondant à des opérations pour compte de tiers notamment dans le cadre des dispositifs transparents,

– créances sur les autres débiteurs,

– produits à recevoir sur ces créances,

– charges constatées d'avance.

En revanche, ne relèvent pas du présent fascicule :

– les créances rattachées à des participations (cf. fascicule dédié aux immobilisations financières de la norme 7),

– les prêts effectués par l'organisme (cf. fascicule dédié aux immobilisations financières de la norme 7),

– les créances liées aux opérations de trésorerie (cf. fascicule dédié aux composantes de la trésorerie de la norme 10),

– les dépôts de garantie (cf. fascicule dédié aux dettes financières de la norme 11).

Le présent fascicule précise également les modalités de comptabilisation des avoirs reçus et des indus qui constituent des opérations spécifiques relevant à la fois de comptes fournisseurs ou de comptes clients.

Les créances de l'actif circulant représentent un droit de l'organisme à exiger de ses débiteurs l'exécution d'une obligation (remise d'une chose, d'une somme d'argent, réalisation d'un service) à un terme convenu. De fait, l'organisme détient un droit sur un tiers et inversement le tiers doit se libérer de son obligation envers l'organisme .

Les critères de comptabilisation d'une créance de l'actif circulant prévus dans les dispositions normatives respectent les conditions générales de comptabilisation d'un actif[42]. Ces critères indiquent que l'entité bénéficiera des avantages économiques futurs correspondants à la créance, laquelle est identifiable et son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

Les créances de l'actif circulant sont comptabilisées à la date à laquelle les droits qu'elles génèrent sont obtenus. Ainsi, chaque créance (comme la dette réciproque) naît lors de l'échange des consentements entre les parties et devient certaine quant à son principe et son montant lors du transfert de propriété pour les ventes ou lors de leur réalisation pour les services.

Dans le cas d'une vente de biens ou de services, la créance est comptabilisée lors du transfert du contrôle des biens (livraison du bien) ou des services (réalisation de la prestation) à l'acheteur.

Les créances sont enregistrées initialement au bilan, au coût historique, sans contraction entre les créances et les dettes : le coût correspond au montant dû par le tiers à l'organisme pour les créances émises par ce dernier ; le coût correspond également au prix d'achat avec l'ensemble des coûts qui lui sont directement rattachables pour les créances acquises par l'organisme.

Les créances résultent d'opérations réalisées à court terme avec des tiers dont la contrepartie comptable est un produit si les conditions de comptabilisation des produits sont remplies. Sinon, la contrepartie comptable des créances est un compte de passif ou de trésorerie pour les avances et acomptes versés. Elles regroupent les comptes de débiteurs, les comptes de produits à recevoir correspondant à des créances certaines, rattachables à l'exercice, n'a pas encore été inscrit aux comptes de tiers débiteurs à la clôture de l'exercice, ainsi que les comptes de charges constatées d'avance qui sont des actifs correspondant à des achats de biens ou de services dont la fourniture ou la prestation interviendra ultérieurement.

Les informations à mentionner dans l'annexe sont présentées dans le fascicule relatif aux états financiers.

42 Pour mémoire, un actif est un élément du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'organisme, c'est-à-dire constituant une ressource contrôlée du fait d'événements passés et dont il attend des avantages économiques futurs.

L'annexe des comptes indique également la ventilation des créances de l'actif circulant par échéance à un an au plus et à plus d'un an.

L'ensemble des comptes de tiers (classe 4) sont traités dans les fascicules relatifs aux créances de l'actif circulant et aux passifs non financiers.

COMPTE 40. FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES

COMPTE 401. FOURNISSEURS – (CAS SPÉCIFIQUE DES AVOIRS REÇUS ET DES INDUS).

L'ensemble des comptes fournisseurs et comptes rattachés sont traitées dans le fascicule dédié aux passifs non financiers, à l'exception des comptes 4091 « *Fournisseurs-Avances versées sur commandes* », 4094 « *Études préliminaires à la construction d'opérations d'aménagement ou de portage foncier »» (compte réservé aux EPA)*, 4096 « *Fournisseurs-Créances pour emballages et matériel à rendre* » et 4098 « *Rabais, remis*es, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus » pour lesquels leur fonctionnement relève du présent fascicule.

L'avoir fournisseur, ou rabais, remises et ristournes sur achats, consiste à réduire le montant dû par l'organisme à un fournisseur pour un achat ou une prestation de service déterminée.

Il peut être pris en compte au titre de l'achat ou de la prestation visée, ou dans le cas de commandes sur marché, au titre d'un achat ou d'une prestation ultérieure relevant d'un engagement juridique de même nature.

Le traitement comptable de l'avoir diffère selon qu'il est mentionné sur la facture initiale du fournisseur (aucune écriture dans ce cas, la facture étant comptabilisée pour son montant net) ou reçu postérieurement à l'achat. Dans ce dernier cas, les schémas comptables varient selon l'exercice concerné par l'achat.

- Si l'avoir correspond à un retour sur achat de l'exercice (le retour et la comptabilisation de la facture s'effectuent sur le même exercice), il convient de le comptabiliser comme une facture d'achat extournée en créditant le compte de charge et en débitant le compte fournisseur. Cependant, plusieurs cas sont à distinguer, conformément aux divers flux de dépenses.
- Si l'avoir correspond à une remise portant sur un achat de l'exercice précédent, le compte fournisseur est débité en contrepartie d'un crédit d'une subdivision du compte 609 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats » ;

A) Les avoirs reçus (correspondant à une remise ou à un retour sur achat de l'exercice)

Technique comptable[43] :

- **Si la dépense avec engagement juridique a fait l'objet d'un service fait certifié dans l'outil avant la comptabilisation de la facture.**

1.Lors de la certification du service fait pour les organismes assujettis à la TVA.

Débit 6 « Charges »
Débit 44586 « TVA sur factures non parvenues »
Crédit 408 « Fournisseurs-factures non parvenues»

2.Comptabilisation de la demande de paiement (DP) correspondante

À la facture d'achat initiale pour les organismes assujettis à la TVA :

Débit 408 « Fournisseurs-factures non parvenues»
Débit 44566 « TVA déductible sur autres biens et services »
Crédit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services »
Crédit 44586 « TVA sur factures non parvenues »

À l'avoir : comptabilisation de l'avoir indépendamment du fonctionnement du système d'information.

Débit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services »
Crédit 44566 « TVA déductible sur autres biens et services »
Crédit 6 « Charges »

43 Les écritures comptables sont identiques dans les hypothèses b) et c).

- **Si la dépense avec engagement juridique fait l'objet d'une certification du service fait (SF) concomitant à l'enregistrement de la facture**

Comptabilisation du SF avec la DP correspondante

À réception de la facture d'achat initiale :

Débit 6 « Charges »
Débit 44566 « TVA déductible sur autres biens et services »
Crédit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services »

Puis à réception de l'avoir :

Débit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services »
Crédit 44566 « TVA déductible sur autres biens et services »
Crédit 6 « Charges »

- **Si la dépense n'a pas fait l'objet d'un engagement juridique préalable**

Comptabilisation de la DP correspondante A réception de la facture d'achat initiale :

Débit 6 « Charges »
Débit 44566 « TVA déductible sur autres biens et services »
Crédit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services »

À réception de l'avoir :

Débit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services »
Crédit 44566 « TVA déductible sur autres biens et services »
Crédit 6 « Charges »

B) Les avoirs reçus (correspondant à une remise ou à un retour sur achat de l'exercice précédent)

À l'avoir :

Débit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services »
Crédit 44566 « TVA déductible sur autres biens et services »
Crédit 609« Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats »

Le compte 609 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats »[44] enregistre à son crédit les avoirs lorsque ceux-ci se rapportent à un achat initial effectué au cours de l'exercice précédent.

C) La constatation d'un indu et l'émission d'une demande de reversement

L'indu vise à recouvrer un trop versé dans le cas ou la demande de paiement a été émise et payée pour une somme supérieure aux droits effectifs du créancier. Il vise également la régularisation des sommes indûment perçues qui ne peuvent être déduites sous forme d'avoir sur une demande de paiement à venir relevant d'un même engagement juridique établi au bénéfice de ce créancier au cours du même exercice ayant supporté le trop-versé. Dans ce dernier cas, la facture d'origine est payée et l'engagement juridique (EJ) est clos.

Technique comptable :

Deux procédures distinctes sont à distinguer :

- **Si l'indu est constaté lors du même exercice que la dépense d'origine, l'ordonnateur émet une demande de reversement imputée sur le compte de charge ou d'immobilisation relatif à la dépense d'origine.**

Prise en charge de la demande de versement (DRv)

Débit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services »[45]
Crédit 6 « Charges »

44 Les comptes 619 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur services extérieurs et 629 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur autres services extérieurs peuvent également être utilisés.

45 Le compte 463 - Autres comptes débiteurs - Titres de recettes, demandes de reversement, demande de versement à recouvrer peut se substituer au compte 4011.

Crédit 44566 « TVA déductible sur autres biens et services »

Encaissement au cours du même exercice ou d'un exercice ultérieur :

Débit 5 « Disponibilités »

Crédit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services »

- **Si l'indu est constaté lors d'un exercice ultérieur à la dépense d'origine, le gestionnaire du titre de recette émet un titre de recette imputé sur le compte général de produits.**

Prise en charge du titre de recette

Débit 411 « Clients »[46]

Crédit 44571 « TVA collectée »

Crédit 7« Produits »

Encaissement au cours du même exercice ou d'un exercice ultérieur :

Débit 5 « Disponibilités »

Crédit 4111 « Clients - Ventes de biens ou de prestations de services »

COMPTE 409 – FOURNISSEURS – AVANCES, AVOIRS, REMISES.

Les avances :

Conformément au code de la commande publique, un organisme peut être amené à payer une avance à un fournisseur. Lors du versement de l'avance sur commandes par l'organisme auprès du fournisseur, le compte fournisseur est débité en contrepartie du crédit du compte de trésorerie. Lors de la prise en charge de l'avance, le comptable comptabilise une demande de paiement qui est ensuite mise en paiement. Le versement de l'avance n'est pas soumis au service fait.

En application du code de la commande publique, quand les prestations exécutées atteignent 65 % du montant du marché, l'avance est remboursée par précompte sur les sommes dues ultérieurement au titulaire du marché. Lors de la récupération, le montant de l'avance vient en déduction de toute nouvelle demande de paiement.

Ainsi une avance est payée au fournisseur avant tout commencement d'exécution de ses prestations et service fait et donne lieu à une récupération lors du paiement des factures. Un acompte constitue un paiement partiel, qui rémunère un service partiellement fait. Il ne donne pas lieu à récupération

Deux sous-comptes distinguent les avances et acomptes relatives aux marchés de fonctionnement (4091) de celles relatives aux acquisitions d'actifs. Ainsi, le compte 4094 « Études préliminaires à la construction d'opérations d'aménagement ou de portage foncier » enregistre les avances et acomptes sur études ayant vocation à être intégrées en stocks pour les établissements publics d'aménagement et fonciers.

COMPTES 4091 – FOURNISSEURS - AVANCES VERSÉES SUR COMMANDES

À compter du 1er janvier 2023, les règles d'exigibilité de la TVA en matière d'avances ou d'acomptes sont identiques que l'on se trouve en présence de livraisons de biens ou de prestations de services. La TVA devient exigible au moment de son encaissement chez le fournisseur à concurrence du montant encaissé ouvrant simultanément le droit à déduction chez le client.

Technique comptable

L'organisme passe commande pour l'achat de marchandises auprès d'un fournisseur. Il verse dans un premier temps une avance de 120 euros TTC (100 euros HT et 20 euros TVA). Dans un second temps, la livraison intervient et l'organisme reçoit quelques jours plus tard une facture de 1200 euros TTC (1000 euros HT et 200 euros TVA) avec un net à payer de 1080 euros, déduction faite de l'avance de 120 euros précédemment versée.

1. Comptabilisation de l'avance par le comptable

Débit 4091 « Fournisseurs – Avances versées sur commandes » (montant de l'avance TTC) 120

Crédit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services » (montant de l'avance TTC) 120

2. Mise en paiement de l'avance

46 Le compte 463 - Autres comptes débiteurs - Titres de recettes, demandes de reversement, demande de versement à recouvrer peut se substituer au compte 411. Si l'avoir ne constate ni retour, ni remise mais corrige une erreur de facturation de l'exercice antérieur il convient d'appliquer les dispositions de la norme 14 « Changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs) déclinées dans l'instruction dédiée.

Débit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services » (montant de l'avance TTC) 120

Débit 44566 « TVA déductible sur autres biens et services » (montant de TVA de l'avance) 20

Crédit 44585 « TVA à régulariser » (montant de TVA de l'avance) 20

Crédit 5 « Trésorerie » (montant de l'avance TTC) 120

3. À la livraison, certification du service fait

Débit 6x « Charge » (montant de la DP HT) 1000

Débit 44585 « TVA à régulariser » (montant de TVA de la DP) 200

Crédit 408x « Fournisseur facture non parvenue » (montant TTC de la DP) 1200

4. Comptabilisation de la DP portant une récupération d'avance selon le régime de la TVA sur les encaissements

Débit 408 « Fournisseur facture non parvenue » (montant TTC de la DP) 1200

Débit 44566 « TVA déductible sur autres biens et services » (montant de TVA de la DP - montant de TVA de l'avance) 180

Crédit 4011 « Fournisseur – Achats de biens ou de prestations de services » (montant TTC de la DP hors avance TTC) 1080

Crédit 4091 « Fournisseurs – Avances versées sur commandes » (montant de l'avance TTC) 120

Crédit 44585 « TVA à régulariser » (montant de TVA de la DP - montant de TVA de l'avance) 180

5. Mise en paiement de la DP portant une récupération d'avance

Débit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services » (montant TTC de la DP hors avance TTC) 1080

Crédit 5 « Trésorerie » (montant TTC de la DP hors avance TTC) 1080

Comptabilisation d'un acompte

L'organisme passe commande pour l'achat de marchandises auprès d'un fournisseur. Suite à une livraison partielle, il verse dans un premier temps un acompte de 120 euros TTC (100 euros HT et 20 euros TVA). Dans un second temps, la livraison est finalisée et l'organisme reçoit quelques jours plus tard une facture de 1200 euros TTC (1000 euros HT et 200 euros TVA) avec un net à payer de 1080 euros, déduction faite de l'acompte de 120 euros précédemment versé.

1. À la livraison, certification du service fait partiel

Débit 607 « Achat de marchandises » (montant HT de l'acompte) 100

Débit 44586 « TVA sur factures non parvenues » (montant de TVA de l'acompte) 20

Crédit 4081 « Fournisseurs -factures non parvenues » (montant TTC de l'acompte) 120

2. Réception de la facture d'acompte

Débit 4081 « Fournisseurs -factures non parvenues » (montant TTC de l'acompte) 120

Débit 45566 « TVA déductible sur autres biens et services » montant de TVA de l'acompte) 20

Crédit 401 « Fournisseurs » (montant TTC de l'acompte) 120

Crédit 44586 « TVA sur factures non parvenues » (montant de TVA de l'acompte) 20

3. Paiement de l'acompte

Débit 401 « Fournisseurs » (montant TTC de l'acompte) 120

Crédit compte de disponibilités (montant TTC de l'acompte) 120

4. À la livraison, certification du service fait pour le solde

Débit 607 « Achat de marchandises » (montant HT du solde) 900

Débit 44586 « TVA sur factures non parvenues » (montant de TVA sur le solde) 180

Crédit 4081 « Fournisseurs -factures non parvenues » (montant TTC du solde) 1080

5. Comptabilisation de la demande de paiement pour le solde

Débit 4081 « Fournisseurs -factures non parvenue » (montant TTC du solde) 1080

Débit 45566 « TVA déductible sur autres biens et services » (montant de TVA sur le solde) 180

Crédit 401 « Fournisseurs» (montant TTC du solde) 1080

Crédit 44586 « TVA sur factures non parvenues » (montant de TVA sur solde) 180

6. Règlement du fournisseur pour le solde de la facture

Débit 401 « Fournisseurs » (montant TTC du solde) 1080

Crédit compte de disponibilités (montant TTC du solde) 1080.

Le cas des avances et acomptes sur commandes d'immobilisations font l'objet d'un développement particulier dans le fascicule dédié aux immobilisations corporelles (cf. norme 6).

Spécificité des établissements publics fonciers et d'aménagement

COMPTE 4094 – ÉTUDES PRÉLIMINAIRES À LA CONSTRUCTION D'OPÉRATIONS D'AMÉNAGEMENT OU DE PORTAGE FONCIER

Ce compte retrace les avances et acomptes versés pour la réalisation d'études préalables à une construction suivie en comptes de stocks pour les opérations d'aménagement[47] ou de portage foncier[48].

Les études préliminaires correspondantes ont vocation à être comptabilisées au compte 601x « Achats stockés – Matières premières et fournitures »

COMPTE 4096 – FOURNISSEURS-CRÉANCES POUR EMBALLAGES ET MATÉRIEL À RENDRE.

Lors d'un achat, l'organisme client doit comptabiliser la consignation des emballages. La consignation consiste pour l'acheteur du bien à verser des fonds en dépôt qui constituent une créance sur le vendeur-consignatataire. La consignation des emballages est assimilée à un prêt d'usage assorti d'un dépôt de garantie qui entraîne des obligations pour les parties, notamment le fait que le prêteur reste propriétaire de l'emballage consigné et que la consignation se termine avec l'usage de la chose.

Les emballages consignés sont détenus par l'organisme client en dépôt et ne sont pas inclus dans ses stocks. Ils n'ont donc pas à être compris dans l'inventaire des stocks.

Technique comptable

1. Consignation par l'établissement des emballages ou matériels appartenant aux fournisseurs, pour le montant de la consignation

Débit 4096 « Fournisseurs – Créances pour emballages et matériels à rendre »

Crédit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services »

2. Restitution des emballages ou matériels au prix de la consignation

Débit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services »

Crédit 4096 « Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre »

3. Ou restitution des emballages ou matériels pour un prix inférieur à celui de la consignation (destruction, perte)

Débit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services », pour le montant de la reprise

Débit 6136 « Malis sur emballages restitués », pour la différence entre le prix de la reprise et celui de la consignation

Crédit 4096 « Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre »

4. Ou conservation par l'établissement des emballages ou matériels consignés

Débit 602 « Achats stockés - Autres approvisionnements » ou 606 « Achats non stockés de matières et fournitures » si leur faible importance ne justifie pas leur suivi en stock

Crédit 4096 « Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre »

COMPTE 4098 – RABAIS, REMISES, RISTOURNES À OBTENIR ET AUTRES AVOIRS NON ENCORE REÇUS.

Le traitement comptable diffère selon que le montant des remises, rabais ou ristournes à obtenir figure sur la facture d'achat ou n'est déterminé que postérieurement à l'enregistrement de l'achat :- Le rabais est une réduction pratiquée exceptionnellement sur le prix d'achat préalablement convenu pour tenir compte, par exemple, d'un défaut de qualité ou de conformité des objets achetés. Leur montant est connu et acquis lors de la facturation.

- La remise est une réduction pratiquée habituellement sur le prix courant d'achat en considération,

47 Ces opérations sont décrites dans le fascicule 23 relatif aux opérations d'aménagement.

48 Ces opérations sont retracées dans le fascicule 24 relatif aux opérations de porte foncier.

par exemple, de l'importance de l'achat ou de la profession de l'acheteur et généralement calculée par application d'un pourcentage au prix courant d'achat. Leur montant est connu et acquis lors de la facturation.

- La ristourne est une réduction de prix calculée sur l'ensemble des opérations faites avec le même tiers pour une période déterminée. Étant donné qu'il faut attendre l'expiration de la période concernée pour connaître leur montant, ce type de réduction n'est pas mentionné sur les factures.

Si leur montant figure sur la facture, les achats sont comptabilisés déduction faite des rabais et remises déduits du montant des factures.

Si leur montant ne figure pas sur la facture, les réductions sont comptabilisées au débit du compte fournisseur concerné en contrepartie du compte 609 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats ».

En fin d'exercice, l'organisme doit comptabiliser les différents rabais, remises et ristournes dont il a connaissance mais dont il n'a pas reçu la notification. Ces rabais, remises et ristournes sont comptabilisés au compte 4098 au titre des produits à recevoir.

Technique comptable

1. Constatation des rabais, remises et ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus en fin d'exercice N (il s'agit d'avoirs non encore reçus sur facture).

Débit 4098 « Rabais, remises et ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus »
Crédit 609 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats »
ou Crédit 619 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur services extérieurs »
ou Crédit 629 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur autres services extérieurs »
Crédit 44586 «TVA sur factures non parvenues » (pour les organismes assujettis à la TVA)

2. À l'ouverture de l'exercice suivant N+1 : l'écriture de régularisation est contre passée (procédure d'extourne)

Débit 609 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats »
ou Débit 619 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur services extérieurs »
ou Débit 629 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur autres services extérieurs »
Débit 44586 « TVA sur factures non parvenues » (pour les organismes assujettis à la TVA)
Crédit 4098 « Rabais, remises et ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus »

3. Si au cours de l'exercice N les notifications des rabais, remises et ristournes (dont les avoirs non encore reçus) sont réceptionnées par l'organisme, le compte 4098 est soldé comme indiqué infra.

Débit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services »
Crédit 4098 « Rabais, remises et ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus »

COMPTE 41 CLIENTS, ADHÉRENTS, USAGERS ET COMPTES RATTACHÉS

L'ensemble des comptes clients sont traités dans ce fascicule.

COMPTE 411 – CLIENTS

COMPTE 4111 – CLIENTS – VENTES DE BIENS OU DE PRESTATIONS DE SERVICES

- **La nomenclature :**

Les créances liées à la vente de biens ou de services par l'organisme sont comptabilisées au compte 4111 « Clients – Ventes de biens ou de prestations de services ». Les produits issus des encaissements réalisés sur ces créances constituent des recettes propres pour l'organisme, un titre de recette est validé par l'ordonnateur.

Les comptes clients et comptes rattachés peuvent être subdivisés en fonction des spécificités de l'organisme pour identifier les transactions avec clause de réserve de propriété, les créances rattachées à des clients résidant en France ou à l'étranger, les créances dont l'échéance est à court terme, moyen terme ou long terme.

Ces comptes sont régis par un référentiel de tiers clients qui s'applique à tous les tiers débiteurs et qui regroupe l'ensemble des données relatives au tiers dont celles relatives au recouvrement, à son identification et à sa fiabilité.

La comptabilisation des intérêts courus fait l'objet d'un compte spécifique qui peut être également subdivisé au même titre que les créances s'y rattachant.

Par ailleurs, afin d'adapter le traitement de la TVA en fonction de la domiciliation du client (notamment,

s'agissant des partenaires de l'Union européenne), les organismes ont la possibilité de subdiviser le compte 411 « Clients – Ventes de biens ou de prestations de services » pour identifier les livraisons intra-communautaires. Il conviendra de retenir le chiffre « 2 » en cinquième position afin de différencier les clients résidant dans l'Union européenne, des clients résidant en France et de ceux résidant hors Union européenne.

- **La procédure :**

Le processus de la recette se déroule en cinq étapes et fait intervenir différents acteurs qui cumulent souvent différents rôles. La première étape consiste à constater la créance par le service métier lors de la réalisation d'une prestation de service ou d'une vente. Puis, la liquidation de la créance est réalisée par le gestionnaire, responsable du titre de recettes, à partir d'une collecte d'informations et de pièces nécessaires à la création du titre de recettes qui sera ensuite validé par le responsable du titre.

Le comptable de la prise en charge de la recette prend en charge le titre et le valide, la facture peut alors être adressée au client. La créance est ensuite suivie par le comptable du recouvrement qui mène des actions de recouvrement adaptées. Enfin, le responsable de la trésorerie encaisse la recette et réalise le rapprochement entre la créance et le titre de recette.

Une créance est un droit de nature financière que détient un organisme vis-à-vis d'un tiers, et inversement, fait naître une obligation du tiers envers l'organisme. Les événements qui sont à l'origine de la créance peuvent être une livraison de bien à l'issue d'une vente, la réalisation d'une prestation, mais aussi, une décision d'attribution d'une subvention au profit de l'organisme ou encore une facture sans décision préalable, pour laquelle aucune décision n'a été formalisée.

Les crédits budgétaires seront abondés dans le système d'information une fois que le rapprochement entre l'encaissement de la créance et la prise en charge du titre définitif sera effectué.

Technique comptable :

Lors de la vente (prise en charge de la facture de vente) validation du titre de recette par le comptable

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

Crédit 44571 « TVA collectée » pour le montant de la TVA (pour les organismes assujettis à la TVA)

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

Encaissement du règlement reçu par le client et rapprochement avec le titre

Débit classe 5 pour le montant TTC

Crédit subdivision initialement débitée du compte 41 « Clients, adhérents, usagers et comptes rattachés » pour le montant TTC

COMPTE 4117 – RETENUES DE GARANTIE

Les retenues de garanties qui sont effectuées par les clients jusqu'à la livraison du bien sont inscrites au compte 4117 « Retenues de garantie » jusqu'à l'échéance du terme de la garantie. La garantie se rattache à une créance certaine et ne doit pas être déduite des ventes dont le montant est constitué de l'ensemble des éléments facturés.

Technique comptable

Comptabilisation des retenues effectuées par les clients sur le prix convenu et jusqu'à l'échéance du terme de garantie prévu :

Débit 4117 « Retenues de garantie » pour le montant des retenues

Crédit 4111 « Clients - Ventes de biens ou de prestations de services »

Restitution de la retenue par le client (encaissement)

Débit compte de disponibilités

Crédit 4117 « Retenues de garantie »

Spécificité des EPA, des chambres d'agriculture, des EPSCP et des établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles (EPNEA)

COMPTE 412 – ÉTUDIANTS, ÉLÈVES, STAGIAIRES

Ce compte permet de retracer les relations financières entre les organismes et les étudiants qui constituent une catégorie particulière de débiteurs.

Technique comptable : voir le compte 411

COMPTE 413 CLIENTS- EFFETS À RECEVOIR SUR VENTES DE BIENS OU DE PRESTATIONS DE SERVICE.

L'organisme, en tant que créancier, peut accorder à ses clients un délai de paiement en acceptant les règlements par effets de commerce.

Les effets de commerce constituent à la fois un instrument de paiement et un instrument de crédit et peuvent prendre la forme d'une lettre de change ou d'un billet à ordre.

La lettre de change est un titre créé à l'initiative du créancier (l'organisme) par lequel celui-ci donne l'ordre à son débiteur (le client) de payer la somme à l'échéance au profit d'un bénéficiaire déterminé. L'organisme peut également l'escompter à une date antérieure à l'échéance (remise à l'escompte) auprès d'une banque qui créditera immédiatement la somme sur son compte, diminuée des intérêts et de diverses commissions.

Technique comptable

Entrée des effets en portefeuille

Débit 413 « Clients - Effets à recevoir sur ventes de biens ou de prestations de services »

Crédit 4111 « Clients - Ventes de biens ou de prestations de services »

À la date d'échéance de l'effet ou à la date de l'escompte.

Débit 5114 « Effet à l'escompte » pour le montant effectivement encaissé.

Débit 6275 « Frais sur effets (commissions d'endossement, commissions sur cartes bancaires…) » pour le montant de la commission de gestion prélevée par la banque

Débit 6616 « Intérêts bancaires sur opérations de financement », pour le montant de l'escompte (frais financiers)

Crédit 413 « Clients - Effets à recevoir sur ventes de biens ou de prestations de services »

En cas d'impayés, la banque ou l'établissement de crédit peut renvoyer l'effet pour non paiement ou réclamation.

L'organisme rétablit alors à l'actif la créance initiale et le cas échéant, constitue une provision pour dépréciation de créances à concurrence du montant de la perte probable (la créance pourra avoir été préalablement basculée en créance douteuse au compte 416).

COMPTE 416 CLIENTS DOUTEUX OU LITIGIEUX.

L'utilisation de ce compte est optionnelle.

Tout au long de l'année, les services métier identifient les créances liées à des clients, dont la solvabilité est douteuse ou avec lesquels l'organisme est en litige.

Une créance « douteuse » est une créance certaine dans son principe dont le montant n'est pas contesté par le débiteur, que l'organisme possède à l'encontre d'un tiers dont la solvabilité est défaillante.

Les créances deviennent litigieuses après contestation par le client de la facture qui a été prise en charge préalablement par l'organisme.

La créance « douteuse » peut être individualisée et transférée au compte 416 « Clients douteux ou litigieux » par le responsable de la comptabilité auxiliaire « client » pour son montant total, TVA comprise. Le recouvrement est réalisé pour le montant TTC de la facture.

Une dépréciation doit être constatée dès qu'apparaît un risque de perte probable. Son montant est à apprécier compte tenu des circonstances et selon le principe de prudence. Il est estimé en fonction des informations dont dispose le créancier, à la date d'arrêté des comptes (cf. fascicule sur la norme 15 relative aux événements postérieurs à la clôture), sur la situation de son débiteur. Ce montant est toujours calculé à partir de la valeur hors taxes de la créance.

La dépréciation constatant la meilleure appréciation du risque de non-recouvrement, il est possible d'enregistrer des dépréciations ne représentant qu'une quote-part de la créance.

Si la dette d'un débiteur devient irrécouvrable, celle-ci est admise en non-valeur et comptabilisée au compte 654 « Pertes sur créances irrécouvrables ».

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

Dans le cadre du recouvrement des créances à l'étranger, la demande d'autorisation de la DGFiP n'est plus nécessaire afin d'avoir recours à une société spécialisée.

Technique comptable

Constatation du caractère douteux de la créance

Débit 416 « Clients douteux ou litigieux »

Crédit 411 « Clients »

Comptabilisation du recouvrement partiel de la créance

Débit compte de disponibilités

Crédit 416 « Clients douteux ou litigieux »

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

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

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

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

Débit 654 « Pertes sur créances irrécouvrables »

Débit 44571 « TVA collectée » [49]

Crédit 416 « Clients douteux ou litigieux »

Reprise de la provision devenue sans objet

Débit 491 « Provisions pour dépréciation des comptes de clients »

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

Exemple :

L'organisme dispose d'une créance d'un client douteux d'un montant TTC de 10 800 €

Le débiteur fait l'objet d'une procédure de règlement judiciaire, l'organisme envisage de récupérer 30 % de la créance au cours de l'exercice N.

Au cours de l'exercice N+1, le client à fait l'objet d'une liquidation judiciaire et a transmis un règlement de 4 000 euros pour solde de tout compte.

Au 31/12/N
Basculement de la créance en créance douteuse :
Débit 416 « Clients douteux ou litigieux » : 10 800 €
Crédit 411 « Clients » : 10 800 € Constatation d'une dépréciation
Débit 6817 « Dotations aux dépréciations des actifs circulants » *: 6 300 €*
Crédit 491 « Dépréciations des comptes de clients » *: 6 300 €*
Calcul : 10 800 / 1,2 * 70 % = 6 300 €

Au cours de l'exercice N+1 Recouvrement partiel des créances :
Débit 512 Banque *: 4 000* €
Crédit 416 « Clients douteux ou litigieux » 4 000 €

49 La récupération de la TVA n'est possible que sous réserve de respecter les conditions prévues au CGI. Il convient de produire une facture rectificative ou un état récapitulatif afin d'obliger le débiteur à reverser à l'administration fiscale la part de TVA initialement déduite.

Au 31/12/N+1
Apurement de la créance irrécouvrable :
Débit 654 :« Pertes sur créances irrécouvrables » : 5 667 €
Débit 44571 « TVA collectée » : 1 133 €
Crédit 416 :« Clients douteux ou litigieux » : 6 800 €
Solde TTC : 10 800 - 4 000 = 6 800 €
Perte sur créance H .T : 6 800 / 1,2 =5 667 €
TVA restituée à l'organisme : 5 667* 0,2 € =1 133 €

Reprise de la dépréciation devenue sans objet :
Débit 491 « Dépréciations des comptes de clients » : 6 300€
Crédit 7817 « Reprises sur dépréciations des actifs circulants » : 6 300€
des actifs circulants (autres que valeurs immobilières de placement)

COMPTE 418 – CLIENTS - PRODUITS NON ENCORE FACTURÉS

COMPTE 4181 – CLIENTS – FACTURES À ÉTABLIR

Le gestionnaire des titres doit en fin d'exercice identifier et communiquer au responsable des titres les informations relatives aux produits à recevoir. Il s'agit d'une part, des créances constatées qui n'ont pas encore été traduites par un titre au 31/12/N et d'autre part, des titres créés mais non validés par le responsable des titres au 31/12/N . Le comptable de la prise en charge des recettes recense également en fin d'exercice les titres validés par l'ordonnateur mais non encore pris en charge comptablement. Dès lors, l'ensemble de ces créances, qui n'ont pas fait l'objet d'une comptabilisation dans le système d'information de l'organisme, doit être comptabilisé en produits à recevoir à l'aide d'une demande de comptabilisation .

Ainsi, conformément au principe des droits constatés, une vente doit être rattachée à l'exercice écoulé si, à la date de clôture, la livraison a été effectuée alors même que la facture n'a pas encore été établie. L'enregistrement de produits à recevoir en opérations d'inventaire nécessite l'extourne du rattachement de produit N en N+1 .

Une fois que les dispositifs le permettront le système d'information de l'organisme peut comptabiliser au fil de l'eau la constatation des droits notamment lors de la certification de l'acquisition du droit (CAD) par le service métier qui permet en autre l'imputation comptable de la créance ainsi que son suivi et son recouvrement. La CAD se traduit par la comptabilisation d'une écriture de produit à recevoir dans le système d'information qui permet à l'aide d'une restitution de connaître à n'importe quel moment de l'exercice le montant des produits à recevoir par l'organisme.

Technique comptable

Comptabilisation des titres non validés et des créances sans titre au 31/12/N

Débit 4181 « Clients -Factures à établir »
Crédit 701 « Ventes de produits finis »
Crédit 44587 « TVA sur facturation à établir »

À l'ouverture, au 01/01/N l'écriture de produits à recevoir sera extournée (contre passation)

Débit 701 « Ventes de produits finis »
Débit 44587 « TVA sur facturation à établir »
Crédit 4181 « Clients -Factures à établir »

COMPTE 4188 – CLIENTS – INTÉRÊTS COURUS

Lors des opérations d'inventaire, en cas de retard de paiement, l'organisme est en mesure de comptabiliser des produits au compte 7638 " Revenus sur créances diverses "provenant des intérêts courus relatifs à une créance.

Technique comptable

Comptabilisation des intérêts courus relatifs à la créance au 31/12/N

Débit 4188 « Clients - Intérêts courus »
Crédit 7638 « Revenus sur créances diverses »

À l'ouverture, au 01/01/N l'écriture de produits à recevoir sera extournée (contre passation)

Crédit 4188 « Clients - Intérêts courus »

Débit 7638 « Revenus sur créances diverses »

COMPTE 419 – CLIENTS ET ÉTUDIANTS CRÉDITEURS

L'ensemble des comptes 419 est traité dans le fascicule « créances de l'actif circulant » sauf le compte 4198 « Clients – Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir » dont le fonctionnement est évoqué dans le fascicule dédié aux passifs non financiers.

COMPTE 4191 – CLIENTS-AVANCES REÇUES SUR COMMANDE EN COURS

Ce compte enregistre les avances reçus par l'organisme de la part de ses clients sur les commandes à livrer, les travaux à exécuter ou les services à rendre.

Les acomptes correspondent à l'exécution partielle d'une prestation ou d'une livraison. Ils donnent lieu à l'élaboration d'une facture d'acompte qui suit le processus standard du titre de recettes.

En revanche, l'encaissement d'une avance s'effectue sans lien avec la réalisation d'une prestation ou d'une livraison (partielle ou non). Elle ne donne lieu à aucune facturation mais à la comptabilisation d'une recette budgétaire dès son encaissement et son rapprochement avec un titre d'avance. Les versements d'avances effectués à l'aide du titre d'avance sont repris au moment de la facturation afin de dégager le montant de la créance restant à payer par le client.

En cas d'avances à recevoir sur les commandes à livrer, les travaux à exécuter ou les services à rendre, le gestionnaire du titre de recette crée le titre de recettes d'avance qui est validé par le responsable du titre de recettes. Le titre de recette ainsi créé ne sera pas mis en recouvrement par le comptable. Porteur de l'imputation comptable et budgétaire du versement reçu, il servira de support à sa comptabilisation, ainsi qu'à son encaissement.

À compter du 1er janvier 2023, les règles d'exigibilité de la TVA en matière d'avances ou d'acomptes sont identiques que l'on se trouve en présence de livraisons de biens ou de prestations de services. La TVA devient exigible au moment de son encaissement chez le fournisseur à concurrence du montant encaissé ouvrant simultanément le droit à déduction chez le client.

Technique comptable

comptabilisation d'une avance

L'organisme reçoit une commande pour laquelle il demande le versement préalable d'une avance de 120 euros TTC (100 euros HT et 20 euros TVA). Peu de temps après, il livre les produits au client et lui adresse concomitamment la facture de vente de 1200 euros TTC (1000 euros HT et 200 euros TVA) avec un net à payer de 1080 euros, déduction faite de l'avance de 120 euros précédemment encaissée.

Prise en charge du titre de recette d'avance par l'agent comptable

Débit 4111 « Clients -Ventes de biens ou de prestations de services » (montant TTC de l'avance) 120

Crédit 4191 « Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes en cours » (montant TTC de l'avance) 120

Encaissement de l'avance et rapprochement avec le titre de recette d'avance selon le régime des encaissements

Débit compte de disponibilités (montant TTC de l'avance) 120

Débit 44585 « TVA à régulariser » (montant de la TVA de l'avance) 20

Crédit 44571 « TVA collectée » (montant de la TVA de l'avance) 20

Crédit 4111 « Clients - Ventes de biens ou de prestations de services » (montant TTC de l'avance) 120

Livraison des biens ou prestation de service et facturation. Un titre de recette portant récupération de l'avance est émis et validé par l'ordonnateur et pris en charge par le comptable pour le montant total.

Débit 4111 « Clients -Ventes de biens ou de prestations de services » (montant TTC du TR hors avance TTC) 1080

Débit 4191 « Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes en cours » (montant de l'avance TTC) 120

Crédit 44571 « TVA collectée »(montant de la TVA du TR hors avance) 180

Crédit 44585 « TVA à régulariser » (montant de la TVA de l'avance) 20

Crédit compte intéressé de la classe 7 (montant total HT de la facture) 1000

Encaissement du solde et rapprochement avec le titre de recette

Débit compte de disponibilités (montant TTC du TR hors avance TTC) 1080

Crédit 4111 « Clients -Ventes de biens ou de prestations de services » (montant TTC du TR hors avance TTC) 1080

Dans l'hypothèse où l'avance est versée avant l'émission du titre d'avance, le versement reçu est alors comptabilisé provisoirement sur un compte d'imputation provisoire (47) qui sera soldé par l'agent comptable après la prise en charge du titre de recette.

Comptabilisation d'un acompte

Deux cas de figure peuvent se présenter :

-l'organisme peut procéder à la certification d'acquisition du droit (cas 1)

-l'organisme ne peut pas procéder à la certification d'acquisition du droit (cas 2)

- **cas n° 1**

L'organisme effectue une prestation de service auprès d'un client d'une valeur totale de 1200€ TTC (soit 1000€ HT et 200€ de TVA). Suite à l'exécution partielle de la prestation, il encaisse un acompte de 120€ TTC (soit 100€ HT et 20€ de TVA). Puis, la prestation est finalisée et l'organisme émet la facture de solde pour 1080€ TTC (soit 900€ HT et 180€ de TVA).

1. À l'exécution partielle de la prestation, certification d'acquisition du droit partiel :

Débit 4181 «Clients facture à établir » (montant TTC de l'acompte) 120

Crédit 44587 « TVA sur factures à établir » (montant de TVA de l'acompte) 20

Crédit 706 « prestation de services »(montant HT de l'acompte) 100

2. Envoi de la facture d'acompte

Débit 4111 « Clients, vente de biens ou de prestations de services » (montant TTC de l'acompte) 120

Débit 44587 « TVA sur factures à établir » (montant de TVA de l'acompte) 20

Crédit 4181 «Clients facture à établir » (montant TTC de l'acompte) 120

Crédit 44571 « TVA collectée » (montant de TVA de l'acompte) 20

3. Encaissement de l'acompte

Débit compte de disponibilités (montant TTC de l'acompte) 120

Crédit 4111 « Clients, vente de biens ou de prestations de services » (montant TTC de l'acompte) 120

4. À l'exécution de la prestation, certification d'acquisition du droit pour le solde

Débit 4181 «Clients facture à établir » (montant TTC du solde) 1080

Crédit 44587 « TVA sur factures à établir » (montant de TVA sur le solde) 180

Crédit 706 « prestation de services » (montant HT du solde) 900

5. Comptabilisation du titre pour le solde

Débit 4111 « Clients, vente de biens ou de prestations de services » (montant TTC du solde) 1080

Débit 44587 « TVA sur factures à établir » (montant de TVA sur le solde) 180

Crédit 4181 «Clients facture à établir » (montant TTC du solde) 1080

Crédit 44571 « TVA collectée » (montant de TVA sur solde) 180

6. Encaissement du titre

Débit compte de disponibilités (montant TTC du solde) 1080

Crédit 4111 « Clients, vente de biens ou de prestations de services » (montant TTC du solde) 1080

- **cas n° 2**

L'organisme effectue une prestation de service auprès d'un client d'une valeur totale de 1200€ TTC (soit 1000€ HT et 200€ de TVA). Suite à l'exécution partielle de la prestation, il encaisse un acompte de 120€ TTC (soit 100€ HT et 20€ de TVA). Puis, la prestation est finalisée et l'organisme émet la facture de solde pour 1080€ TTC (soit 900€ HT et 180€ de TVA).

1. À l'exécution partielle de la prestation, aucune écriture n'est saisie en comptabilité car l'organisme n'est pas en capacité de procéder à la certification d'acquisition du droit partiel.

2. Comptabilisation de la facture d'acompte

Débit 4111 « Clients, vente de biens ou de prestations de services » (montant TTC de l'acompte) 120

Crédit 706 « prestation de services » (montant HT de l'acompte) 100

Crédit 44571 « TVA collectée » (montant de TVA de l'acompte) 20

3. Encaissement de l'acompte

Débit compte de disponibilités (montant TTC de l'acompte) 120

Crédit 4111 « Clients, vente de biens ou de prestations de services » (montant TTC de l'acompte) 120

4. À l'exécution de la prestation, émission de la facture et du titre de recette pour le solde

Débit 4111 « Clients, vente de biens ou de prestations de services » (montant TTC du solde) 1080

Crédit 706 « prestation de services » (montant HT du solde) 900

Crédit 44571 « TVA collectée » (montant de TVA sur solde) 180

5. Encaissement du titre :

Débit compte de disponibilités (montant TTC du solde) 1080

Crédit 4111 « Clients, vente de biens ou de prestations de services » (montant TTC du solde) 1080

Le compte 4191 enregistre également les réductions accordées sur les ventes :

- **Les rabais** sont des réductions pratiquées exceptionnellement sur le prix de vente préalablement convenu pour tenir compte de défaut de qualité ou de conformité des objets vendus. Ceux-ci sont connus et acquis lors de la facturation.

- **Les remises** sont des réductions pratiquées habituellement sur le prix courant de vente en considération, par exemple de l'importance de la vente. Elles sont calculées en pourcentage du prix courant de vente et sont connues et acquises lors de la facturation.

- **Les ristournes** sont des réductions de prix calculées sur l'ensemble des opérations faites avec le même tiers pour une période déterminée. Étant donné qu'il faut attendre l'expiration de la période concernée pour connaître leur montant, ce type de réduction n'est pas mentionné sur les factures.

Dans le cas où les réductions accordées sur les ventes ne sont pas connues lors de l'émission et de la prise en charge du titre de recette (cf. ristournes), une demande de remboursement est émise pour le montant de ces réductions.

La demande de remboursement viendra ensuite en déduction d'un titre de recette qui sera établi pour des livraisons ou des prestations ultérieures. Elle est portée au compte 709 « Rabais, remises et ristournes accordés par l'établissement ».

Technique comptable

Prise en charge de la facture initiale pour le montant total de la facture

Débit subdivision intéressée du compte 4111 « Clients - Ventes de biens ou de prestations de services » pour le montant TTC

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

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

Encaissement du règlement reçu par le client et rapprochement avec le titre

Débit classe 5 pour le montant TTC

Crédit subdivision initialement débitée du compte 4111 « Clients - Ventes de biens ou de prestations de services » pour le montant TTC

Prise en charge de la demande de remboursement pour le montant de la ristourne non encore facturée

Débit subdivision intéressée du compte 709 « Rabais, remises et ristournes accordés par l'établissement »pour le montant hors TVA

Débit 44571 « TVA collectée » pour le montant de la TVA

Crédit 4191 « Clients - Avances reçues sur commande en cours » pour le montant TTC de l'avoir

Prise en charge de la facture pour les livraisons ou prestations réalisées ultérieurement (montant total) (écritures sans la TVA)

Débit 411 « Clients »

Crédit 7x « Produits »

Encaissement du montant net de la facture suite à déduction de l'avoir (écritures sans la TVA)

Débit 5 « Disponibilités », pour le montant net réglé par le client

Débit 4191 « Clients - Avances reçues sur commande en cours », pour le montant de l'avoir

Crédit 411 « Clients » pour le montant total de la facture

Spécificité des établissements publics à caractère scientifique et professionnel.

COMPTE 4192 – CLIENTS – ÉTUDIANTS, ÉLÈVES, STAGIAIRES – AVANCES REÇUES

Ce compte enregistre les avances et acomptes reçus par l'établissement sur les frais de scolarité des étudiants et stagiaires. Un titre de recette d'avance qui ne sera pas mis en recouvrement par le comptable est créé et servira de support à l'encaissement de la comptabilisation de l'avance.

Technique comptable

Prise en charge du titre de recette d'avance par l'agent comptable

Débit 412 « Étudiants, élèves et stagiaires »

Crédit 4192 « Clients - Étudiants, élèves, stagiaires-avances reçues », pour le montant de l'avance

Encaissement de l'avance et rapprochement avec le titre de recette d'avance.

Débit compte de disponibilités

Crédit 412 « Étudiants, élèves et stagiaires »

Livraison des biens ou prestation de service et facturation

Un titre de recette portant récupération de l'avance est émis et validé par l'ordonnateur et pris en charge par le comptable pour le montant total.

Débit 412 « Étudiants, élèves et stagiaires »

Débit 4192 « Clients - Étudiants, élèves, stagiaires-avances reçues », pour le montant de l'avance

Crédit compte intéressé de la classe 7, pour le total de la facture (titre de recettes).

COMPTE 4196 – CLIENTS – DETTES SUR EMBALLAGES ET MATÉRIELS CONSIGNÉS

Le matériel d'emballage est un matériel réservé au conditionnement des produits manutentionnés dans l'organisme et reste à la disposition de celui-ci pour ses besoins internes.

Les emballages sont destinés à contenir les produits livrés aux clients en même temps que leur contenu.

La consignation est un contrat qui stipule que le prêteur reste propriétaire de l'emballage consigné et ne peut obtenir la restitution de la chose qu'après usage. Le contrat se termine au jour de restitution de la chose et du remboursement du dépôt.

Technique comptable

Facturation par l'organisme à ses clients au titre des consignations d'emballages ou de matériels

Débit 4111 « Clients -Ventes de biens ou de prestations de services »

Crédit 4196 « Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés »

Restitution de l'emballage

Débit 4196 « Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés »

Crédit 4111 « Clients -Ventes de biens ou de prestations de services »

Conservation de l'emballage par le client

Débit 4196 « Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés »

Crédit 707 « Ventes de marchandises » (titre de recettes)

Reprise effectuée pour un prix inférieur à celui de la consignation

Débit 4196 « Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés »

Crédit 411 « Clients -Ventes de biens ou de prestations de services »

Crédit 7086 « Bonis sur reprises d'emballages consignés » (titre de recettes).

COMPTE 4197 – CLIENTS – ÉTUDIANTS AUTRES AVOIRS

Ce compte permet de comptabiliser les avoirs détenus par l'organisme quand celui-ci effectue des missions au profit des étudiants.

À la clôture de l'exercice, l'organisme recense l'ensemble des avoirs non encore comptabilisés et donc restant à accorder aux étudiants.

Un titre est émis par l'organisme, l'étudiant le règle dans son intégralité. A posteriori, l'organisme accorde un rabais sur ce titre.

Technique comptable

1. À la clôture de l'exercice : l'organisme comptabilise l'ensemble des avoirs à accorder

Débit 709 « Rabais, remises et ristournes accordés par l'établissement »

Débit 44571 « TVA collectée »

Crédit 4197 « Clients – Étudiants autres avoirs »

2. Au 01/01/N+1, apurement du compte 4197 : Reclassement au compte client des avoirs constatés

Débit 4197 « Clients – Autres avoirs »

Crédit 4111 « Clients - Ventes de biens ou de prestations de services »

3. ou Restitution directe de l'avoir au client

Débit 4197 « Clients – Autres avoirs »

Crédit compte de disponibilités

COMPTE 42 – PERSONNEL ET COMPTES RATTACHÉS

La liquidation de la paye et les modalités de fonctionnement des comptes concernés (comptes 421 à 427) sont abordées dans les fascicules « charges » et « passifs non financiers ».

Par ailleurs, l'ensemble des charges de personnel sont traitées dans le fascicule « charges » sauf le compte 4287 « Produits à recevoir » dont le fonctionnement est évoqué dans le fascicule dédié à l'actif circulant.

Les modalités comptables relatives aux comptes 429 « déficits et débets des comptables et régisseurs » sont également traitées dans le présent fascicule.

COMPTE 428 – PERSONNEL – CHARGES À PAYER ET PRODUITS À RECEVOIR.

4287 – PRODUITS À RECEVOIR

Sont retracées dans ce compte les rémunérations indûment versées par l'organisme à ses employés et qui sont en attente de remboursement, n'ayant pas encore fait l'objet d'une demande de reversement ou d'un titre.

Technique comptable

Opération de fin d'exercice N : produits à recevoir

Débit 4287 « Produits à recevoir »

Crédit subdivision intéressée des comptes 641 et suivants « Rémunérations du personnel »

Contre-passation à l'ouverture de l'exercice suivant (procédure d'extourne) des produits à recevoir rattachés à l'exercice N.

Débit subdivision intéressée des comptes 641 et suivants « Rémunérations du personnel »

Crédit 4287 « Produits à recevoir »

COMPTE 429 – DÉFICITS ET DÉBETS DES COMPTABLES ET DES RÉGISSEURS.

La procédure de mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire de l'agent comptable peut être juridictionnelle ou administrative.

1) La procédure de débet administratif :

1.1 La constatation d'un déficit relève de la force majeure :

Les cas relevant de la force majeure sont les déficits apparaissant suite à des attaques à main armée, des vols par effraction, de la fausse monnaie non détectée. Mais aussi les paiements de chèques sur pièce d'identité falsifiée, les pertes de chèques entre deux postes comptables, à condition toutefois, que le comptable ait effectué les contrôles prévus par la réglementation.

Le ministre dont relève le comptable public (cas des agents comptables d'EPN nommés par le ministre de tutelle avec agrément du ministre chargé du budget, de leurs régisseurs, ainsi que des agents comptables d'EPLE relevant du ministère chargé de l'éducation ou de l'agriculture) ou le ministre chargé du budget (dans tous les autres cas), sous réserve des délégations qu'il a accordées, constate l'existence de circonstances constitutives de la force majeure par arrêté (pour plus d'infos sur la constatation de la force majeure).

Technique comptable

Le déficit est constaté et apuré simultanément :

Débit 4291X « Déficits constatés »

Crédit du compte intéressé en fonction de la nature du déficit : 7

et

Débit 6584x « Déficits ou débets »

Crédit 4291X « Déficits constatés »

1.2 La constatation d'un déficit ne relève pas de la force majeure :

Dans l'hypothèse où le règlement par l'agent comptable n'est pas effectué spontanément, un ordre de versement est émis par l'autorité compétente (le ministre de tutelle ou le ministre chargé du budget). Il sera notifié à l'agent comptable par lettre recommandée avec accusé de réception ou dans la forme administrative.

L'ordre de versement n'est pas un titre exécutoire, c'est une simple « invitation à payer », aucune poursuite ne peut être engagée sur cette base. Si l'agent comptable ne verse pas la somme réclamée, ne présente pas de demande de sursis de versement ou s'il ne présente pas de demande en remise gracieuse, un arrêté de débet est pris à son encontre par la même autorité que celle qui a émis l'ordre de versement.

L'arrêté de débet est un titre exécutoire dont le recouvrement est confié à la Direction des créances spéciales du Trésor. Il porte intérêt au taux légal à compter de la date d'émission de l'ordre de versement. À chaque étape (émission de l'ordre de versement ou de l'arrêté de débet), l'agent comptable dispose de la possibilité d'une remise gracieuse qui peut-être totale, partielle ou rejetée.

Technique comptable :

1) Le déficit est constaté

Débit 4291X « Déficits constatés »

Crédit du compte intéressé en fonction de la nature du déficit : 7

2) Le règlement spontané effectué par l'agent comptable qui apure le déficit :

Débit 5 « compte de disponibilités »

Crédit 4291X « Déficits constatés »

ou 3) Un ordre de versement est émis par l'autorité compétente :

Débit 4292X « Ordre de versement émis suite à constatation de déficit »

Crédit 4291X « Déficits constatés »

3-1) Règlement de l'agent comptable pour la totalité du déficit constaté :

Débit 5 « compte de disponibilités »

Crédit 4292X « Ordre de versement émis suite à constatation de déficit »

ou 3-2) L'agent comptable demande une remise gracieuse :

3-2-1) Une remise gracieuse partielle est accordée à l'agent comptable :

Débit 5 « compte de disponibilités » (Montant laissé à charge et payé par l'agent comptable)

Débit 6584x « Déficits ou débets » (montant bénéficiant de la remise gracieuse)

Crédit 4292X « Ordre de versement émis suite à constatation de déficit »

ou 3-2-2) La demande de remise gracieuse est rejetée et l'agent comptable est contraint de payer :

Débit 5 « compte de disponibilités »

Crédit 4292X « Ordre de versement émis suite à constatation de déficit »

ou 3-3) l'agent comptable ne présente pas de demande en remise gracieuse et un arrêté de débet du ministre (titre exécutoire) est émis :

Débit 4294X « Débets émis par arrêté du ministre »

Crédit 4292X « Ordre de versement émis suite à constatation de déficit »

3-3-1) Règlement spontané de l'agent comptable :

Débit 5 « compte de disponibilités »

Crédit 4294X « Débets émis par arrêté du ministre »

3-3-2) L'agent comptable demande une remise gracieuse :

3-3-2-1) Une remise gracieuse partielle est accordée à l'agent comptable :

Débit 5 « compte de disponibilités »(Montant laissé à charge et payé par l'agent comptable)

Débit 6584x « Déficits ou débets » (montant bénéficiant de la remise gracieuse)

Crédit 4294X « Débets émis par arrêté du ministre »

3-3-2-2) La demande de remise gracieuse est rejetée :

Débit 5 « compte de disponibilités » (paiement par l'agent comptable)

Crédit 4294X « Débets émis par arrêté du ministre »

3-3-3) La créance à l'encontre de l'agent comptable est irrécouvrable, l'organisme accorde l'admission en non valeur :

Débit 654X « Pertes sur créances irrécouvrables »

Crédit 4294X « Débets émis par arrêté du ministre »

2) La procédure de débet émis par jugement ou arrêt du juge des comptes (procédure juridictionnelle) :

La procédure juridictionnelle ne concerne que les comptables principaux, c'est-à-dire ceux qui rendent leurs comptes au juge et sont soumis au contrôle juridictionnel.

Technique comptable :

1) Débets émis par jugement ou arrêt du juge des comptes :

Débit 4295 « Débets émis par jugement ou arrêt du juge des comptes »

Crédit 7584 « Contentieux »

2) Demande de remise gracieuse partielle accordée à l'agent comptable :

Débit 5 « compte de disponibilités »(Montant laissé à charge et payé par l'agent comptable)

Débit 6584x « Déficits ou débets »(montant bénéficiant de la remise gracieuse)

Crédit 4295 « Débets émis par jugement ou arrêt du juge des comptes »

3) La créance à l'encontre de l'agent comptable est irrécouvrable, l'organisme accorde l'admission en non valeur :

Débit 654X « Pertes sur créances irrécouvrables »

Crédit 4295X « Débets émis par jugement ou arrêt du juge de comptes »

COMPTE 4296 – REDEVABLES D'INTÉRÊTS SUR DÉBETS

La prise en charge puis l'apurement des intérêts calculés sur débets et des amendes prononcées par le juge des

comptes suit la même logique comptable que les débets.

Ce compte retrace les opérations afférentes aux intérêts calculés sur débets. Le montant définitif des intérêts n'est connu que lorsque le débet a fait l'objet d'un règlement. Les intérêts sont liquidés par le comptable de la Direction des créances spéciales du Trésor au taux légal à compter de la date d'émission de l'ordre de versement par le ministre. La DCST transmet à l'organisme un état liquidatif. Dans l'attente du règlement du débet, l'organisme doit émettre à la fin de chaque exercice un titre de recettes pour le montant des intérêts liquidés par la DCST au titre de l'exercice clôture.

Les deux subdivisions du compte, 42961 « Comptables » et 42962 « Régisseurs », sont utilisées en fonction du redevable (parallélisme avec le compte 4291).

Technique comptable

Prise en charge des intérêts

Débit 4296x « Redevables d'intérêts sur débets »

Crédit 7584 « Contentieux »

Apurement suite à la remise gracieuse et/ou règlement par l'agent comptable ou le régisseur des sommes laissées à leur charge

Débit classe 5, pour le montant laisse a la charge de l'agent comptable ou du régisseur

Débit 6584x « Déficits ou débets admis en décharge ou en remise gracieuse », pour le montant remis

Crédit 4296x « Redevables d'intérêts sur débets » ou Apurement par admission en non-valeur

ou la créance à l'encontre de l'agent comptable est irrécouvrable, l'organisme accorde l'admission en non valeur :

Débit 654 « Pertes sur créances irrécouvrables »

Crédit 4296x « Redevables d'intérêts sur débets »

COMPTE 4297 – REDEVABLES DES CONDAMNATIONS PÉCUNIAIRES

Ce compte retrace les opérations afférentes aux amendes prononcées par le juge des comptes. Les deux subdivisions du compte, 42971 « Comptables » et 42972 « Régisseurs », sont utilisées en fonction du redevable.

Technique comptable

Prise en charge des amendes

Débit 4297x « Redevables des condamnations pécuniaires »

Crédit 7584 « Contentieux »

Apurement des amendes par règlement de l'agent comptable ou du régisseur

Débit classe 5

Crédit 4297x « Redevables des condamnations pécuniaires »

ou Apurement des amendes par admission en non-valeur

Débit 654 « Pertes sur créances irrécouvrables »

Crédit 4297x « Redevables des condamnations pécuniaires »

COMPTE 43 – SÉCURITÉ SOCIALE ET AUTRES ORGANISMES SOCIAUX.

L'ensemble des comptes relatifs à la sécurité sociale sont traitées dans le fascicule relatif aux passifs non financiers sauf le compte 4287 « Produits à recevoir » dont le fonctionnement est évoqué dans le présent fascicule.

COMPTE 4387 – PRODUITS À RECEVOIR

Sont retracées dans ce compte les rémunérations que l'organisme a avancé à ses employés pour le compte de la sécurité sociale en cas de maladie, d'accident ou de maternité, lorsque cette procédure résulte des dispositions de certains accords salariaux, conventions collectives ou contrats de travail individuels.

Technique comptable

Lors de l'absence de l'agent, comptabilisation d'un produit à recevoir à l'égard des organismes de sécurité sociale

Débit 4387 « Produits à recevoir »

Crédit subdivision intéressée des comptes 641 et suivants « Rémunérations du personnel »

Lors du remboursement des indemnités l'écriture suivante est constatée.

Débit 515 « Compte au Trésor »

Crédit 4387 « Produits à recevoir »

En fin d'exercice, si les indemnités sociales ne sont pas versées, il convient par ailleurs de comptabiliser une charge constatée d'avance sur les cotisations sociales sur les IJSS,

Débit 486 « Charges constatées d'avance »

Crédit 645 « Charges sociales ».

COMPTE 44 – ÉTAT ET AUTRES ENTITÉS PUBLIQUES

D'une manière générale, les opérations à inscrire au compte 44 sont celles qui sont faites avec l'État, les autres entités publiques et les organismes internationaux.

COMPTE 441 ÉTAT ET AUTRES ENTITÉS PUBLIQUES - SUBVENTIONS

Une subvention est acquise et comptabilisée dès que l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit de l'organisme public bénéficiaire est satisfait. Le droit à subvention se matérialise par un acte attributif formalisé par une décision attributive ou une convention attributive, cette dernière se caractérisant par un échange de consentement entre l'organisme public bénéficiaire et le financeur. L'accord de la subvention peut être subordonné à la réalisation ou non de conditions.

COMPTE 4411 FINANCEMENTS

Les financements (auparavant dénommés « subventions d'investissement ») se définissent comme les financements reçus par les organismes publics en vue d'acquérir ou de créer des valeurs immobilisées. Ces financements correspondent aux financements externes de l'actif dont les modalités de comptabilisation sont décrites dans le fascicule n° 20. Ces subventions peuvent présenter un caractère annuel ou pluriannuel.

Technique comptable

À la notification de la subvention à l'organisme (cas ou la subvention est accordée sans condition)[50]

Débit 4411 « État et autres entités publiques – Financements »

Crédit subdivisions des comptes 10x ou 13x concernés (1)

À la réception des fonds[51]

Débit compte de disponibilités

Crédit 4411 « État et autres entités publiques – Financements »

(1) Afin d'identifier tous les cas, il convient de se reporter au fascicule n° 20 traitant des financements externes de l'actif.

COMPTE 4417 SUBVENTIONS

Les subventions se définissent comme des financements reçus par les organismes publics en vue de contribuer à la réalisation de leur activité courante et de faire face à leurs charges de fonctionnement. Entrent notamment dans cette catégorie :

- Les subventions, annuelles ou pluriannuelles, en provenance de l'État dont les subventions pour charges de service public (SCSP) allouées par l'État aux opérateurs. La SCSP constitue une subventions présentant un caractère annuel et destinée à financer les charges de fonctionnement d'entités – qualifiées d'opérateurs de l'État – chargées de l'exécution de politiques publiques relevant de leur compétence directe, qui leur ont été

50 Le cas des subventions accordées avec conditions de réalisation est décrit dans l'instruction relative aux subventions reçues.

51 Si le titre n'a pas encore été émis, l'encaissement des fonds est enregistré au compte 4711 « Recettes perçues avant émission de titres », pour être ensuite inscrit au compte 4411 « Financements ».

confiées et dont elles assurent le pilotage ;

- Les autres subventions de fonctionnement, annuelles ou pluriannuelles, en provenance des autres collectivités publiques (collectivités territoriales, Union européenne…), destinées notamment aux organismes publics non opérateurs ;

- Les dons et legs affectés au financement d'opérations de fonctionnement.

Technique comptable

À la notification de la subvention à l'organisme (cas où la subvention est accordée sans condition)[52]

Débit 4417 « État et autres entités publiques – Subventions »

Crédit 74 « Subventions »

À la réception des fonds[53]

Débit compte de disponibilités

Crédit 4417 « État et autres entités publiques – Subventions »

COMPTE 4419 AVANCES

COMPTE 44191 AVANCES SUR FINANCEMENTS ET SUBVENTIONS

Les fonds éventuellement versés par le financeur à l'organisme public avant l'acquisition du droit octroyant la subvention (notamment une décision d'attribution) sont considérés comme des avances et sont donc comptabilisés au crédit du compte 44191 « État et autres entités publiques - Avances sur financements et subventions ».

Technique comptable

-Prise en charge du titre de recette d'avance

Débit 441x « État et autres entités publiques - Subventions » ou 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » (en fonction de la nature du financeur)

Crédit 44191 « État et autres entités publiques - Avances sur financements et subventions » ou 4679 « Débiteurs et créditeurs divers - Avances » (en fonction de la nature du financeur)

-Encaissement de l'avance

Débit compte de disponibilités

Crédit 441x « État et autres entités publiques - Subventions » ou 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » (en fonction de la nature du financeur)

À l'acquisition du droit, prise en charge du titre de recette

Débit 441x « État et autres entités publiques - Subventions » ou 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » (en fonction de la nature du financeur)

Débit 44191 « État et autres entités publiques – Avance sur financements et subventions » ou 4679 « Débiteurs et créditeurs divers - Avances » (en fonction de la nature du financeur)

Crédit 74x « Subventions » ou subdivisions des comptes 10x ou 13x concernés (selon la nature de la subvention)

Encaissement du solde et rapprochement avec le titre de recette

Débit compte de disponibilités

Crédit 441x « État et autres entités publiques - Subventions » ou 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » (en fonction de la nature du financeur)

COMPTE 441932 AVANCES SUR REVENUS DE LA DOTATION DE FINANCEMENTS DES ACTIFS

Le libellé de ce compte a été élargi aux revenus de la dotation non consomptible dans le cadre de la note du Ministère de l'Éducation Nationale DGESIP/B3/SL 2016-0078 qui précise les modalités de comptabilisation du plan Campus. Cette note prévoit le versement aux organismes concernés des revenus annuels issus d'une dotation non consomptible (voir commentaire du compte 1674), en vue de financer des projets immobiliers. L'encaissement de ces revenus par l'établissement, qu'il soit coordinateur ou bénéficiaire final des ouvrages, est inscrit comme une avance.

52 Le cas des subventions accordées avec conditions de réalisation est décrit dans l'instruction relative aux subventions reçues

53 Si le titre n'a pas encore été émis, l'encaissement des fonds est enregistré au compte 4711 « Recettes perçues avant émission de titres », pour être ensuite inscrit au compte 4417 « Subventions ».

COMPTE 442 ÉTAT – IMPÔTS ET TAXES RECOUVRABLES SUR DES TIERS

Le compte 442 est crédité des retenues effectuées par l'établissement pour le compte de l'État sur des sommes dues à des tiers.

Technique comptable

Débit des comptes de tiers concernés

Crédit 442 « État - Impôts et taxes recouvrables sur des tiers »

COMPTE 4426 PRÉLÈVEMENT À LA SOURCE – IMPÔT SUR LE REVENU

Ce compte est crédité des montants correspondant au prélèvement à la source (PAS) relatif à l'impôt sur le revenu puis débité des versements au service des impôts des entreprises du ressort de l'organisme. Pour information, une instruction relative à la mise en œuvre du prélèvement à la source est disponible sur le site **impots.gouv.fr dans les rubriques « partenaire »/« les partenaires de la DGFIP »/« organismes publics »/« Liens utiles »**

Technique comptable

-Prélèvement à la source

Débit 421 « Personnels »

Crédit 4426 « Prélèvements à la source – Impôt sur le revenu »

-Versement au SIE

Débit 4426 « Prélèvements à la source – Impôt sur le revenu »

Crédit 515 « Compte au Trésor »

Le montant total de PAS reversé doit correspondre exactement à la somme des montants de PAS arrondis de chacune des déclarations ou fractions déposée. On constate :

Soit une charge diverse de gestion courante, lorsque l'arrondi pratiqué est défavorable au collecteur.

Débit 4426 « État Impôts et taxes recouvrables sur des tiers - Prélèvement à la source - Impôt sur le revenu »

Débit 6588 « Autres charges diverses »

Crédit 515 « Compte au Trésor ».

Soit un produit divers de gestion courante, lorsque l'arrondi pratiqué est favorable au collecteur.

Débit 4426 « État Impôts et taxes recouvrables sur des tiers - Prélèvement à la source - Impôt sur le revenu »

Crédit 7588 « Autres produits divers »

Crédit 515 « Compte au Trésor ».

COMPTE 443 OPÉRATIONS PARTICULIÈRES AVEC L'ÉTAT, LES ENTITÉS PUBLIQUES, LES ORGANISMES INTERNATIONAUX

Ce compte enregistre notamment les produits ou charges résultant d'avantages accordés ou de sujétions imposées à l'organisme par l'État, les entités publiques ou les institutions internationales. Il enregistre par exemple à son crédit les sommes à reverser par l'organisme au titre de dotation ou complément de dotation.

COMPTE 4431 CRÉANCES SUR L'ÉTAT RÉSULTANT DE LA SUPPRESSION DE LA RÈGLE DU DÉCALAGE D'UN MOIS EN MATIÈRE DE TVA

La créance sur l'État résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA est enregistrée dans un compte spécifique.

La loi de finances rectificative pour 1993 a supprimé la règle du décalage d'un mois pour la déduction de la TVA sur les biens autres que les immobilisations et les services à compter du 1er juillet 1993.

Avant 1993, la déduction de la taxe grevant les services et les biens autres que les immobilisations étaient automatiquement retardée d'un mois : elle était donc imputée sur la taxe collectée au titre du mois suivant. Un dispositif d'accompagnement temporaire visant à atténuer le coût budgétaire de la mesure a été mis en place :

les redevables soumis au régime réel normal ont dû calculer une "déduction de référence" correspondant à un mois moyen de déduction. Lorsqu'elle excédait 1 524,49 €, cette déduction a donné naissance à une créance sur le Trésor convertie en titres et portant intérêts annuels (cf. infra compte 4438). Le remboursement de la créance par l'État doit intervenir dans un délai maximal de vingt ans. Le remboursement annuel est égal à 5% du montant de la créance initiale.

Technique comptable

Constatation de la créance (1993/1994)

Débit 4431 « Créances sur l'État résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA »

Crédit Subdivision intéressée du compte 445 « État- Taxes sur le chiffre d'affaires »

Remboursement annuel par l'État

Débit classe 5

Crédit 4431 « Créances sur l'État résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA »

Spécificité des chambres d'agriculture

COMPTE 4432 ATTRIBUTION DU PRODUIT DE L'IMPOSITION POUR FRAIS DE CHAMBRE D'AGRICULTURE

Ce compte est ouvert pour permettre à la chambre d'agriculture de comptabiliser le produit d'imposition attribué par l'État.

Technique comptable

Débit 4432 « Attribution du produit de l'imposition pour frais de chambres d'agriculture »

Crédit 757 « Produits spécifiques »

COMPTE 4433 CRÉANCES SUR L'ÉTAT RÉSULTANT DES COMPENSATIONS DES RÉDUCTIONS DE CHARGES SOCIALES

Ce compte permet de comptabiliser la créance que l'organisme détient sur l'État du fait de réductions accordées sur les charges sociales.

Technique comptable

Constatation de la créance de l'organisme sur l'État

Débit 4433 « Créances sur l'État résultant des compensations des réductions de charges sociales »

Crédit Subdivisions intéressées du compte 645

COMPTE 4434 OPÉRATIONS PARTICULIÈRES AVEC L'ÉTAT ET LES ENTITÉS PUBLIQUES

Sont inscrites à ce compte les opérations particulières effectuées avec diverses entités publiques, et notamment les opérations de gestion des dispositifs d'intervention pour compte de tiers[54] et les autres opérations pour lesquelles l'organisme intervient en tant que mandataire.

Technique comptable

Lors de la notification de la décision attributive des fonds

Débit 4434x « Opérations particulières avec l'État et les entités publiques »

Crédit 467 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs »

Réception des fonds versés par l'État ou une autre collectivité publique ou pour leur compte

Débit compte de disponibilités

Crédit 4434x « Opérations particulières avec l'État et les entités publiques »

Règlements effectués au bénéficiaire final

Débit 467 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs »

Crédit compte de disponibilités

54 à un tiers bénéficiaire sans disposer d'aucune marge d'appréciation dans la redistribution de l'aide. L'organisme redistributeur reçoit des fonds de la part de l'État, de l'Union européenne ou d'une autre entité, afin de les redistribuer au bénéficiaire final.

Si une commission est allouée à l'organisme en rémunération de son activité, celle-ci sera comptabilisée au compte de résultat en produits. De même, si des frais (par exemple des frais de gestion) sont engagés par l'organisme pour mettre en œuvre ces dispositifs, ils seront comptabilisés en charges.

Dans le cadre d'un dispositif d'intervention pour compte de tiers, aucune opération d'inventaire (ni charge à payer, ni provision, ni engagement hors-bilan) n'est comptabilisée par l'organisme redistributeur. En effet, les passifs non financiers liés à ces opérations et les engagements hors bilan sont uniquement retracés dans les comptes du tiers financeur.

Les modalités de comptabilisation des dispositifs d'intervention pour compte propre ou pour compte de tiers sont abordés dans l'instruction dédiée.

Les modalités de comptabilisation des opérations au compte 44341 « prélèvement sur ressources accumulées » sont abordées dans le fascicule 1 sur le commentaire du compte 11 « report à nouveau (solde créditeur ou débiteur) ».

COMPTE 4435 OPÉRATIONS PARTICULIÈRES AVEC L'ASP

Ce compte permet de retracer les relations particulières avec l'Agence de Services et de Paiement (ASP) relative à la gestion des contrats aidés. En effet, la prise en charge par l'État d'une partie des rémunérations des personnels recrutés sous contrats aidés est versée par l'intermédiaire de l'ASP. Les organismes publics, en tant qu'employeurs, peuvent bénéficier de cette aide pour les agents recrutés via un contrat aidé.

Technique comptable

1) Comptabilisation au sein de l'organisme des aides de l'État versées par l'ASP au titre des contrats aidés.

À la notification de la décision attributive de l'aide de l'État versée par l'ASP : émission d'un titre de recette par l'organisme bénéficiaire final de l'aide, à hauteur du montant de l'aide notifiée

Débit 44352 « Aide de l'État versée par l'ASP au titre des contrats aidés»

Crédit 741323 "Aide de l'État versée par l'ASP au titre des contrats aidés."

Lors de la réception des fonds, l'organisme bénéficiaire final de l'aide constate l'encaissement

Débit 5 « Disponibilités »

Crédit 44352 « Aide de l'État versée par l'ASP au titre des contrats aidés»

À la clôture de l'exercice N :

Le cas échéant, l'organisme bénéficiaire doit comptabiliser en produits à recevoir les aides qui ne lui ont pas été encore notifiées par l'ASP au 31/12/N.

Débit 44357 « Produits à recevoir sur contrats aidés »

Crédit 44352 « Aide de l'État versée par l'ASP au titre des contrats aidés »

En cas de paiement indu de l'ASP à l'organisme, celui-ci doit comptabiliser une charge à payer à comptabiliser à la clôture afin de tenir compte de cet indu à l'organisme bénéficiaire mais non encore constaté par l'ASP.

Débit 44352 « Aide de l'État versée par l'ASP au titre des contrats aidés»

Crédit 44356 « Charges à payer sur contrats aidés »

À l'ouverture de l'exercice suivant, les schémas comptables ci-dessus relatifs aux charges à payer et aux produits à recevoir doivent être extournés.

2) Comptabilisation au sein de l'ASP des opérations réalisées pour le compte de l'État au titre des contrats aidés

Dans les comptes de l'ASP, ce dernier intervenant comme un organisme redistributeur, ces opérations relèvent des opérations réalisées pour le compte d'un tiers. Concernant les modalités de comptabilisation, il convient de se référer à l'annexe sur les dispositifs d'intervention qui présente les opérations réalisées par un organisme pour le compte d'un tiers.

COMPTE 4438 INTÉRÊTS COURUS SUR CRÉANCE SUR L'ÉTAT RÉSULTANT DE LA SUPPRESSION DE LA RÈGLE DU DÉCALAGE D'UN MOIS EN MATIÈRE DE TVA.

Il enregistre les intérêts courus sur les créances inscrites au compte 4431.

Technique comptable

Comptabilisation des intérêts

Débit 4438 « Intérêts courus sur créance sur l'État résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA **».**

Crédit 7638 « Revenus sur créances diverses »

Encaissement des intérêts

Débit classe 5

Crédit 4438 « Intérêts courus sur créance sur l'État résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA **».**

COMPTE 444 IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES

L'ensemble de la procédure relative aux modalités comptables de traitement de l'impôt sur les sociétés (IS) est décrite dans le fascicule traitant des passifs non financiers sauf le fonctionnement du compte 4441 « État - Créance de carry back ».

COMPTE 4441 – ÉTAT – CRÉANCE DE CARRY-BACK

Les organismes soumis à l'IS ont la possibilité d'opter pour un report en arrière de leurs déficits fiscaux sur les bénéfices imposables au taux normal non affectés de l'exercice précédent et ayant donné lieu à un paiement effectif d'IS.

L'option pour le report en arrière est limité au report du seul déficit du dernier exercice clos et est plafonnée à 1 million d'euros et ne porte que sur le seul bénéfice de l'exercice précédent.

Cette option fait naître une créance sur le Trésor correspondant à l'excédent d'impôt antérieurement versé. Cette créance est remboursable à l'issue d'une période de cinq ans lorsqu'elle n'a pas été utilisée dans ce délai pour le paiement de l'IS. En effet, une créance née du report en arrière des déficits ne constitue pas un crédit d'impôt mais permet d'exercer la compensation.

Technique comptable

Constatation de la créance

Débit 4441 « État - Créance de carry-back »

Crédit 699 « Produits report en arrière des déficits »

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

Débit 4442 « État - Impôt sur les bénéfices - Acomptes »

Crédit 4441 « État - Créance de carry back »

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

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

Débit 5 compte de disponibilités.

Crédit 4441 « État -Créance de carry back. »

COMPTE 445 – ÉTAT – TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES

L'ensemble des opérations liées à la TVA sont traitées dans le fascicule relatif aux passifs non financiers exceptées celles constituant une créance pour l'organisme.

Le fonctionnement des comptes de créances 44562 « TVA déductible sur immobilisations », 44566 « TVA déductible sur autres biens et services », 44567 « Crédits de TVA à reporter » et 44586 « TVA sur factures non parvenues » est abordé dans le cadre de la liquidation de la TVA dans le fascicule relatif aux passifs non financiers.

COMPTE 44581 – ACOMPTES-RÉGIME SIMPLIFIÉ D'IMPOSITION

Ce compte permet de comptabiliser les acomptes de TVA collectée qui sont versés trimestriellement.

Technique comptable

Enregistrement de l'acompte de TVA à payer

Débit 44581 « Acomptes-régime simplifié d'imposition »

Crédit 4455 « Taxes sur le chiffre d'affaires à décaisser »[55]

Spécificité des Établissements publics d'aménagement et établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricole.

Compte 44582 – Acomptes – Régime du forfait

Ce compte est ouvert pour permettre à l'organisme de comptabiliser ses acomptes de TVA dans le cadre du régime du forfait.

Technique comptable

Enregistrement de l'acompte de TVA à payer

Débit 44582 « Acomptes-régime du forfait »

Crédit 4455 « Taxes sur le chiffre d'affaires à décaisser »

COMPTE 44583 REMBOURSEMENT DE TVA DEMANDÉ

Lors de la constatation d'un crédit de TVA, l'organisme peut demander son remboursement. La comptabilisation du remboursement de la TVA demandé s'effectue lors du dépôt de la demande de remboursement de TVA auprès du service des impôts des entreprises dont dépend l'organisme. La demande de remboursement fait suite à la constatation d'un crédit de TVA à reporter. Lors de la liquidation de la TVA[56], la TVA déductible est supérieure à la TVA collectée.

Technique comptable

Demande de remboursement de la TVA

Débit 44583 « Remboursement de TVA demandé »

Crédit 44567 « Crédit de TVA à reporter »

Remboursement de la TVA à l'organisme

Débit compte de disponibilité

Crédit 44583 « Remboursement de TVA demandé »

COMPTE 44584 TVA RÉCUPÉRÉE D'AVANCE

Il s'agit de la TVA qui est encaissée avant la facturation quand l'organisme reçoit des avances d'opérations qui sont soumises à TVA.

À compter du 1er janvier 2023, les règles d'exigibilité de la TVA en matière d'avances ~~ou d'acomptes~~ sont identiques que l'on se trouve en présence de livraisons de biens ou de prestations de services. La TVA devient exigible au moment de son encaissement chez le fournisseur à concurrence du montant encaissé ouvrant simultanément le droit à déduction chez le client.

COMPTE 44585 – TVA À RÉGULARISER

Lorsque la TVA devient déductible ou collectée au moment du paiement ou de l'encaissement, le compte 44585 est utilisé. L'ensemble des opérations liées a la déclaration de TVA sont traitées dans le fascicule 12 relatif aux passifs non financiers, sur la partie « DÉCLARATION DE TVA » (commentaire du compte 445X).

Ce compte permet notamment la comptabilisation de la TVA relative aux retenues de garanties. La retenue de garantie est une somme d'un montant maximum de 5% prélevée par fraction sur les acomptes versés au titulaire d'un marché, destinée à couvrir les éventuelles réserves formulées lors de l'admission ou de la réception des fournitures, services ou travaux, ainsi que celles pouvant surgir durant la période de garantie. La retenue de garantie est remboursée au titulaire un mois au plus tard à l'issue de la période de garantie.

Le dispositif fiscal de déductibilité de la TVA sur les retenues de garantie est le suivant :

55 Il est possible de ne pas mouvementer le compte 4455 et de constater directement le paiement de l'acompte de TVA à payer au compte de disponibilité concerné en classe 5.

56 Le dispositif est décrit dans le fascicule relatif aux passifs non financiers.

	Fait générateur	Les assujettis	Les assujettis partiels	Les non assujettis
Régime débits	Déductibilité à l'émission facture (DP)	TVA déductible en totalité dont retenue de garantie	TVA déductible à hauteur du prorata dont retenue de garantie	TVA non déductible
Régime encaissements	Déductibilité paiement (DP)	TVA sur retenue de garantie déductible lors de la libération	TVA sur retenue de garantie déductible lors de la libération avec prorata	TVA non déductible

La retenue de garantie se calcule sur le montant TTC et impacte les trois situations suivantes :

- Pour les assujettis « classiques », la retenue de garantie comporte une part HT et une TVA déductible en totalité.

- Pour les assujettis « partiels », la retenue de garantie comporte une part HTR (hors taxe recalculée) et une TVA déductible au prorata en fonction du coefficient de déduction de TVA.

- Pour les non assujettis, la retenue de garantie est uniquement TTC et ne comporte pas de TVA déductible.

Dans l'hypothèse où le montant des sommes dues au titulaire ne permettrait pas de procéder au prélèvement de la retenue de garantie, celui-ci est tenu de constituer une garantie à première demande.

Deux cas existent :

- l'organisme liquide une retenue de garantie sur une facture émise par un de ses fournisseurs (cas 1),
- l'organisme accorde une retenue de garantie à l'un de ses clients (cas 2).

Cas 1 : L'organisme liquide une retenue de garantie sur une facture émise par un de ses fournisseurs :

Deux situations peuvent se présenter :
- les achats ou livraisons de biens,
- les prestations de services (dont les travaux immobiliers).

a) les achats ou livraisons de biens

La TVA est exigible dès l'émission de la facture par le fournisseur.

Technique comptable

À la certification du service fait

Débit 60x « Achats » ou 2x « Immobilisations »
Débit 44586 « TVA sur factures non parvenues »
Crédit 408 « Fournisseurs-Factures non parvenues »

À l'émission de la demande de paiement (DP) comportant la retenue de garantie

Débit 408 « Fournisseurs-Factures non parvenues »
Débit 44566 ou 44562 « TVA déductible »
Crédit 40x « Fournisseurs » pour le montant hors retenue de garantie
Crédit 40x7 « Fournisseurs – Retenues de garantie » pour le montant de la retenue de garantie
Crédit 44586 « TVA sur factures non parvenues »

=> La TVA sur la retenue de garantie est déductible dès l'émission de la DP.

Au décaissement de la retenue de garantie

Débit 40x7 « Fournisseurs – Retenues de garantie »
Crédit compte de disponibilités

Exemple 1 : assujetti total

Facture de 100 € HT avec une TVA de 20 %. La retenue de garantie est de 120 € TTC * 5 % soit 6 €. Le règlement au fournisseur est donc de 120 – 6 soit 114 €

Au moment de la certification du service fait :

Dt 6X pour 100 € (montant HT)

Dt 44586 « TVA sur factures non parvenues » pour 20 € (montant TVA)

Ct 408 « Fournisseurs-Factures non parvenues » pour 120 € (montant TTC)

Au moment de l'émission de la DP : liquidation de la TVA déductible pour l'ensemble du montant HT de la prestation

Dt 44566 « TVA déductible » pour 20 € (montant total TVA)

Dt 408 « Fournisseurs-Factures non parvenues » pour 120 € (montant TTC)

Ct 4011 « fournisseurs - achats de biens ou de prestations de service » pour 114 € (montant TTC hors retenue de garantie)

Ct 4017 « retenues de garanties et oppositions » pour 6 € (montant TTC sur la retenue de garantie)

Ct 44586 « TVA sur factures non parvenues » pour 20 € (solde le compte de TVA sur factures non parvenues)

Paiement de la dette fournisseur :

Dt 4011 « fournisseurs - achats de biens ou de prestations de service » pour 114 €

Ct 5x compte de disponibilités pour 114 €

Paiement de la retenue de garantie :

Dt 4017 « retenues de garanties et oppositions » pour 6 €

Ct 5x compte de disponibilités pour 6 €

Exemple 2 : assujetti partiel

Facture de 100 € HT avec une TVA de 20 % et un coefficient de déduction de 0,6. La retenue de garantie est de 120 € TTC * 5 % soit 6 €. Le règlement au fournisseur est donc de 120 – 6 soit 114 €. Le montant de la TVA total (retenue de garantie comprise) est de 100 × 20 % * 0,6 soit 12 €.

Au moment de la certification du service fait :

Dt 6X pour 108 € (montant HTR)

Dt 44586 « TVA sur factures non parvenues » pour 12 € (montant TVA)

Ct 408 « Fournisseurs-Factures non parvenues » pour 120 € (montant TTC)

Au moment de l'émission de la DP : liquidation de la TVA déductible pour l'ensemble du montant HT de la prestation

Dt 44566 « TVA déductible » pour 12 € (montant total TVA)

Dt 408 « Fournisseurs -Factures non parvenues » pour 120 € (montant TTC)

Ct 4011 « fournisseurs - achats de biens ou de prestations de service » pour 114 € (montant TTC hors retenue de garantie)

Ct 4017 « retenues de garanties et oppositions » pour 6 € (montant TTC sur la retenue de garantie)

Ct 44586 « TVA sur factures non parvenues » pour 12 € (solde le compte de TVA sur factures non parvenues)

Paiement de la dette fournisseur :

Dt 4011 « fournisseurs - achats de biens ou de prestations de service » pour 114 €

Ct 5x compte de disponibilités pour 114 €

Paiement de la retenue de garantie :

Dt 4017 « retenues de garanties et oppositions » pour 6 €

Ct 5x compte de disponibilités pour 6 €

b) les prestations de services (dont les travaux immobiliers)

La TVA est exigible lors du paiement au fournisseur (décaissement des fonds) dans le cadre du régime de TVA sur les encaissements. En cas d'option sur les débits, la TVA est exigible dès l'émission de la DP.

Technique comptable

À la certification du service fait

Débit 60x « Achats » ou 2x « Immobilisations »
Débit 44586 « TVA sur factures non parvenues »
Crédit 408 « Fournisseurs-Factures non parvenues »

Á l'émission de la demande de paiement (DP) comportant la retenue de garantie

Débit 408 « Fournisseurs-Factures non parvenues »
Débit 44585 « TVA à régulariser» pour le montant de la TVA à régulariser lors du paiement
Crédit 40x « Fournisseurs » pour le montant hors retenue de garantie
Crédit 40x7 « Fournisseurs – Retenues de garantie » pour le montant de la retenue de garantie
Crédit 44586 « TVA sur factures non parvenues »

=> La TVA sur la retenue de garantie ne devient déductible qu'au paiement de la retenue de garantie.

Au moment du paiement de la DP

Débit 44566 ou 44562 « TVA déductible »
Débit 40x « Fournisseurs »
Crédit 44585 « TVA à régulariser »
Crédit compte de disponibilités

Au décaissement de la retenue de garantie

Débit 40x7 « Fournisseurs – Retenues de garantie »
Débit 44566 ou 44562 « TVA déductible »
Crédit 44585 « TVA à régulariser »
Crédit compte de disponibilités

Exemple 1 : assujetti total

Facture de 100 € HT avec une TVA de 20 %. La retenue de garantie est de 120 € TTC * 5 % soit 6 €. Le règlement au fournisseur est donc de 120 – 6 soit 114 €.

Au moment de la certification du service fait :

Dt 6X pour 100€ (montant HT)
Dt 44586 « TVA sur factures non parvenues » pour 20 € (montant TVA)
Ct 408 « Fournisseurs-Factures non parvenues » pour 120 € (montant TTC)

Au moment de l'émission de la DP :

Dt 44585 « TVA à régulariser » pour 20 €
Dt 408 « Fournisseurs-Factures non parvenues » pour 120 € (montant TTC)
Ct 4011 « fournisseurs- achats de biens ou de prestations de service » pour 114 € (montant TTC hors retenue de garantie)
Ct 4017 « retenues de garanties et oppositions » pour 6 € (montant TTC sur la retenue de garantie)
Ct 44586 « TVA sur factures non parvenues » pour 20 € (solde le compte de TVA sur factures non parvenues)

Paiement de la dette fournisseur :

Dt 44566 « TVA déductible » pour 19 €
Dt 4011 « fournisseurs- achats de biens ou de prestations de service » pour 114 €
Ct 44585 « TVA à régulariser » pour 19 €
Ct 5x compte de disponibilités pour 114 €

Paiement de la retenue de garantie :

Dt 44566 « TVA déductible » pour 1 €
Dt 4017 « retenues de garanties et oppositions » pour 6 €

Ct 44585 « TVA à régulariser » pour 1 €
Ct 5x compte de disponibilités pour 6 €

Exemple 2 : assujetti partiel

Facture de 100 € HT avec une TVA de 20 % et un coefficient de déduction de 0,6. La retenue de garantie est de 120 € TTC * 5% soit 6 €. Le règlement au fournisseur est donc de 120 – 6 soit 114 €. Le montant de la TVA hors retenue de garantie est de 114/1,20 × 20 % * 0,6 soit 11,40 €. Celui de la TVA sur retenue de garantie est de 6/1,20 × 20 % * 0,6 soit 0,6 €

Au moment de le certification du service fait :

Dt 6X pour 108 € (montant HTR)
Dt 44586 « TVA sur factures non parvenues » pour 12 € (montant TVA)
Ct 408 « Fournisseurs-Factures non parvenues » pour 120 € (montant TTC)

Au moment de l'émission de la DP :

Dt 44585 « TVA à régulariser » pour 12 €
Dt 408 « Fournisseurs-Factures non parvenues » pour 120 € (montant TTC)
Ct 4011 « fournisseurs- achats de biens ou de prestations de service » pour 114 € (montant TTC hors retenue de garantie)
Ct 4017 « retenues de garanties et oppositions » pour 6 € (montant TTC sur la retenue de garantie)
Ct 44586 « TVA sur factures non parvenues » pour 12 € (solde le compte de TVA sur factures non parvenues)

Paiement de la dette fournisseur :

Dt 44566 « TVA déductible » pour 11,40 €
Dt 4011 « fournisseurs- achats de biens ou de prestations de service » pour 114 €
Ct 44585 « TVA à régulariser » pour 11,40 €
Ct 5x compte de disponibilités pour 114 €

Paiement de la retenue de garantie :

Dt 44566 « TVA déductible » pour 0,60 €
Dt 4017 « retenues de garanties et oppositions » pour 6 €
Ct 44585 « TVA à régulariser » pour 0,60 €
Ct 5x compte de disponibilités pour 6 €

Cas n° 2 : L'organisme accorde une retenue de garantie à l'un de ses clients :

Deux situations peuvent se présenter :
- les ventes ou livraisons de biens,
- les prestations de services (dont les travaux immobiliers).

a) les ventes ou livraisons de biens[57]

La TVA est exigible dès l'émission de la facture par l'organisme.

Technique comptable

À la certification d'acquisition du droit (CAD)

Débit 418 « Clients-Produits non encore facturés »
Crédit 44587 « TVA sur facturation à établir »
Crédit 70x « Ventes »

À l'émission du titre de recette (TR) comportant la retenue de garantie

Débit 4111 « Clients » pour le montant hors retenue de garantie
Débit 4117 « Clients-Retenues de garantie » pour le montant de la retenue de garantie
Débit 44587 « TVA sur facturation à établir »

57 Ou prestations de services dans le cas où l'organisme a opté pour la TVA sur les débits (la TVA devient alors exigible à la facturation).

Crédit 418 « Clients-Produits non encore facturés »
Crédit 44571 « TVA collectée »

=> La TVA sur la retenue de garantie accordée par l'organisme est collectée dès l'émission du titre de recette.

À l'encaissement de la retenue de garantie

Débit compte de disponibilités
Crédit 4117 « Clients-Retenues de garantie »

b) les prestations de services (dont les travaux immobiliers)

La TVA est exigible lors de l'encaissement du prix de vente.

Technique comptable

À la certification d'acquisition du droit (CAD)

Débit 418 « Clients-Produits non encore facturés »
Crédit 44587 « TVA sur facturation à établir »
Crédit 70x « Ventes »

À l'émission du titre de recette (TR) comportant la retenue de garantie

Débit 4111 « Clients » pour le montant hors retenue de garantie
Débit 4117 « Clients-Retenues de garantie » pour le montant de la retenue de garantie
Débit 44587 « TVA sur facturation à établir »
Crédit 418 « Clients-Produits non encore facturés »
Crédit 44585 « TVA à régulariser »

=> La TVA sur la retenue de garantie ne devient collectée qu'à l'encaissement de la retenue de garantie.

À l'encaissement du titre de recettes (TR)

Débit compte de disponibilités
Débit 44585 « TVA à régulariser»
Crédit 4111 « Clients»
Crédit 44571 « TVA collectée »

À l'encaissement de la retenue de garantie

Débit compte de disponibilités
Débit 44585 « TVA à régulariser »
Crédit 4117 « Clients-Retenues de garantie »
Crédit 44571 « TVA collectée »

Ce compte retrace également la part de TVA non encore exigible au moment de l'émission de la DP ou de la facturation. La TVA devient déductible ou collectée au moment du paiement de la DP ou de l'encaissement du titre de recettes.

Technique comptable

- En cas de TVA à régulariser sur facture fournisseur

À la certification du service fait

Débit 60x « Achats » ou 2x « Immobilisations »
Débit 44586 « TVA sur factures non parvenues »
Crédit 408 « Fournisseurs-Factures non parvenues »

À l'émission de la demande de paiement (DP) :

Débit 408 « Fournisseurs-Factures non parvenues »
Débit 44585 « TVA à régulariser »
Crédit 40x « Fournisseurs »
Crédit 44586 « TVA sur factures non parvenues »

Au paiement du fournisseur :

Débit 40x « Fournisseurs »

Débit 44566 ou 44562 « TVA déductible »

Crédit 44585 « TVA à régulariser »

Crédit compte de disponibilités

- En cas de TVA à régulariser sur facture client

À la certification de l'acquisition du droit :

Débit 418 « Clients-Produits non encore facturés »

Crédit 44587 « TVA sur facturation à établir »

Crédit 70x « Ventes »

À l'émission du titre de recettes (TR) :

Débit 4111 « Clients »

Débit 44587 « TVA sur facturation à établir »

Crédit 418 « Clients-Produits non encore facturés »

Crédit 44585 « TVA à régulariser »

À l'encaissement du titre de recettes :

Débit compte de disponibilités

Débit 44585 « TVA à régulariser »

Crédit 4111 « Clients »

Crédit 44571 « TVA collectée »

COMPTE 44587 – TVA SUR FACTURATION À ÉTABLIR

Le droit commun de la TVA prévoit que la taxe est exigible dès la livraison du bien ou dès qu'il a été procédé à l'encaissement du règlement d'une prestation de service (régime de la TVA sur les encaissements).

Toutefois, la spécificité de certains organismes leur permet de bénéficier d'un régime particulier sur option dans lequel la TVA devient exigible au moment de la facturation et non après réception du règlement (régime de la TVA sur les débits). Dans ce cas, ils comptabilisent la TVA collectée au moment de la prise en charge comptable du titre de recettes correspondant. Toutefois, cette émission doit intervenir dans le mois de l'établissement des demandes de paiement qui ouvrent le droit à déduction.

La TVA est alors comptabilisée au compte 44587 « TVA sur facturation à établir » lors de l'encaissement des moyens de règlement, lorsque celui-ci intervient avant l'émission du titre de recettes, et également lors du rattachement à l'exercice des produits à recevoir au cours de la période d'inventaire.

Technique comptable

Réception des fonds

Débit compte de disponibilités

Crédit 467x1 « Autres comptes créditeurs », pour le montant HT (1)

Crédit 44587 « TVA collectée sur facturation à établir », pour le montant de la TVA

Émission du titre de recettes (comptabilisation de la TVA collectée au moment de la prise en charge du titre conformément à l'option « régime de la TVA sur les débits »)

Débit 44587 « TVA collectée sur facturation à établir »

Débit 467x1 « Autres comptes créditeurs »

Crédit 44571 « TVA collectée »

Crédit compte d'immobilisations ou compte de produit intéressé

Spécificité des Établissements publics industriels et commerciaux

COMPTE 446 – OBLIGATIONS CAUTIONNÉES

Le fonctionnement du compte est décrit dans le fascicule 2 relatif aux charges, sur le commentaire du compte 6617 « intérêts des obligations cautionnées ».

COMPTE 447 – AUTRES IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS

Le fonctionnement des comptes de créances 447 « Autres impôts, taxes et versements assimilés » est abordé dans le fascicule relatif aux passifs non financiers.

COMPTE 448 – ÉTAT ET AUTRES ENTITÉS PUBLIQUES – CHARGES À PAYER ET PRODUITS À RECEVOIR

L'ensemble des modalités comptables relatives aux comptes 448 sont abordées dans le fascicule relatif aux passifs non financiers, excepté le fonctionnement du compte 4487 « Produits à recevoir » qui est traité dans le présent fascicule.

COMPTE 4487 – PRODUITS À RECEVOIR

En fin d'exercice, ce compte constate les produits à recevoir de l'État ou d'autres collectivités publiques, dont le montant n'est pas arrêté définitivement ou qui n'a pas fait l'objet d'un titre et qui n'a pas été inscrit à un compte débiteur de classe 4.

Concernant les comptes 44871 « Financements à recevoir » et 44877 « Subventions à recevoir », leurs soldes de fin d'exercice représentent le montant des subventions pour lesquelles le droit de l'organisme est acquis ; mais les subventions n'ont pas encore été encaissées à la clôture de l'exercice.

Technique comptable

Opération de fin d'exercice N : comptabilisation du produit à recevoir

Débit 4487 « Produits à recevoir »

Crédit compte de produits concerné par nature

Contre-passation à l'ouverture de l'exercice suivant (procédure d'extourne) des produits à recevoir rattachés à l'exercice N.

Débit compte de produits concerné par nature

Crédit 4487 « Produits à recevoir »

COMPTE 45 – COMPTABILITÉS DISTINCTES RATTACHÉES.

Le fonctionnement des comptes 45 concerne essentiellement les filiales. De ce fait, il n'est pas abordé dans l'instruction commune, hormis le compte 458 « Opérations faites en commun ou en groupement (GIE - GIP) » qui concerne les opérations faites en commun et les opérations réalisées entre un organisme et le groupement auquel il appartient. Ce compte fait l'objet de développements dédiés dans les fascicules relatifs aux passifs non financiers et aux immobilisations financières.

COMPTE 46 – DÉBITEURS DIVERS ET CRÉDITEURS DIVERS

COMPTE 461« DÉFICITS CONSTATÉS SUR OPÉRATIONS DE GESTION (RGP) »

Ce compte enregistre les déficits constatés lors des opérations de gestion courante constatée dans le cadre de la mise en œuvre du régime de la responsabilité des gestionnaires publics.

Comptabilisation

Débit 461 « Déficits constatés sur opérations de gestion (RGP) »/ Crédit 5x.

Débit 65842 « Déficits sur opérations de gestion (RGP) » / Crédit 461 « Déficits constatés sur opérations de gestion (RGP) »

COMPTE 462 CRÉANCES SUR CESSIONS D'IMMOBILISATIONS

Ce compte enregistre les créances encaissées par l'organisme lors d'une cession d'immobilisation (corporelle, incorporelle ou financière).

Technique comptable

Lors de la cession d'immobilisations autres que des immobilisations financières

- **Cession à titre onéreux d'immobilisations autres que les immobilisations financières**

Comptabilisation du produit de cession

Débit 462 « Créances sur cessions d'immobilisations », pour le prix de cession des éléments d'actifs cédés

Crédit 7577 « Produits des cessions d'éléments d'actif (hors immobilisations financières et hors fondations) »

Simultanément, sortie du patrimoine suite au transfert de propriété et à la perte du contrôle de l'actif

Débit 6577 « Valeur comptable des éléments d'actif cédés (hors immobilisations financières et hors fondations) »

Débit subdivision intéressée du compte 28, pour le montant des amortissements pratiqués

Crédit compte d'immobilisation concernée, pour la valeur brute comptable de l'actif

Encaissement du prix de cession

Débit classe 5

Crédit 462 « Créances sur cessions d'immobilisations », pour le prix de cession des éléments d'actifs cédés

Le cas échéant, la dépréciation antérieurement comptabilisée est reprise, ainsi que le solde des financements rattachés à l'immobilisation (pour la part non encore reprise au résultat)

Reprise de la dépréciation devenue sans objet

Débit 291 « Dépréciation des immobilisations corporelles (hors biens vivants) »

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

Puis reprise des financements rattachés à l'immobilisation

Débit 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (financement État)
ou Débit 1349 « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (financement autre tiers)[58]
Crédit 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations corporelles et incorporelles ».

Sortie du financement du bilan

Débit 1041x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs » (financement État)
ou Débit 1341 « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs » (financement autre tiers)[59]

Crédit 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (financement État)
ou Crédit 1349 « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (financement autre tiers)

- **Cession à titre gratuit d'immobilisations autres que les immobilisations financières**

Sortie du patrimoine suite au transfert de propriété et à la perte du contrôle de l'actif

Débit 6577 « Valeur comptable des éléments d'actif cédés (hors immobilisations financières et hors fondations) »

Débit subdivision intéressée du compte 28, pour le montant des amortissements pratiqués

Crédit compte d'immobilisation concernée, pour la valeur brute comptable de l'actif

Reprise au résultat des financements rattachés à l'immobilisation

Débit 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (financement État)
ou Débit 1349 « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (Financement autre tiers)[60]

Crédit 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations corporelles et incorporelles ».

Sortie du financement du bilan

58 Le choix des comptes 10X et 13X répondent aux modalités de comptabilisation des financements externes de l'actif.

59 Le choix des comptes 10X et 13X répondent aux modalités de comptabilisation des financements externes de l'actif.

60 Le choix des comptes 10X et 13X répondent aux modalités de comptabilisation des financements externes de l'actif.

Débit 1041x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs » (financement État)
ou Débit 1341 « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs » (financement autre tiers)
Crédit 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (financement État)
ou Crédit 1349 « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (Financement autre tiers).

Lors de la cession d'immobilisations financières

1) Cas des titres immobilisés de l'activité de portefeuille (TIAP)

- **Lorsque la cession est génératrice d'un profit**

Lors de la cession à titre onéreux, pour le prix de cession des TIAP

Débit 462 « Créances sur cessions d'immobilisations »
Crédit 7672 « Produits nets des cessions d'éléments d'actifs financiers »

Simultanément, sortie du patrimoine suite au transfert de propriété et à la perte du contrôle de l'actif

Débit 7672 « Produits nets des cessions d'éléments d'actifs financiers »
Crédit 273 « Titres immobilisés de l'activité de portefeuille »

Encaissement du prix de cession

Débit classe 5
Crédit 462 « Créances sur cessions d'immobilisations »

Le cas échéant, la dépréciation antérieurement comptabilisée est reprise, ainsi que le solde des financements rattachés à l'immobilisation (pour la part non encore reprise au résultat)

Reprise de la dépréciation devenue sans objet

Débit 2973 « Dépréciation des Titres immobilisés de l'activité de portefeuille »
Crédit 7866 « Reprises sur dépréciations des éléments financiers »

Reprise du financement (pour la part non encore reprise au résultat)

Débit 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (financement État)
ou Débit 1349 « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (financement autre tiers)
Crédit 7863 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs ».

Sortie du financement du bilan

Débit 1041x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs » (financement État)
ou Débit 1341 « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs » (financement autre tiers)[61]
Crédit 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (financement État)
ou Crédit 1349 « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (financement autre tiers).

- **Lorsque la cession est génératrice d'une perte**

Lors de la cession onéreuse, pour le prix de cession des TIAP

Débit 462 « Créances sur cessions d'immobilisations »
Crédit 6672 « Valeurs comptables des éléments d'actif financier cédés »

Simultanément, sortie du patrimoine suite au transfert de propriété

Débit 6672 « Valeurs comptables des éléments d'actif financier cédés »
Crédit 273 « Titres immobilisés de l'activité de portefeuille »

Encaissement du prix de cession

Débit classe 5
Crédit 462 « Créances sur cessions d'immobilisations »

Le cas échéant, reprise de la dépréciation devenue sans objet

Débit 2973 « Dépréciation des titres immobilisés de l'activité de portefeuille »
Crédit 7866 « Reprises sur dépréciations des éléments financiers »

61 Le choix des comptes 10X et 13X répondent aux modalités de comptabilisation des financements externes de l'actif.

Le cas échéant, reprise du solde des financements rattachés à l'immobilisation (pour la part non encore reprise au résultat)

Débit 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (financement État)

ou Débit 1349 « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (financement autre tiers)

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

Sortie du financement du bilan

Débit 1041x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs » (financement État)
ou Débit 1341 « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs » (financement autre tiers)[62]

Crédit 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (financement État)

ou Crédit 1349 « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (financement autre tiers).

- **Lorsque la cession est réalisée à titre gratuit**

Sortie du patrimoine suite au transfert de propriété

Débit 6672 « Valeurs comptables des éléments d'actif financier cédés »

Crédit 273 « Titres immobilisés de l'activité de portefeuille »

Le cas échéant, reprise de la dépréciation devenue sans objet

Débit 2973 « Dépréciation des Titres immobilisés de l'activité de portefeuille »

Crédit 786 « Reprises sur dépréciations et provisions - produits financiers »

Le cas échéant, reprise du solde des financements rattachés à l'immobilisation (pour la part non encore reprise au résultat)

Débit 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (financement État)

ou Débit 1349 « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (financement autre tiers)

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

Sortie du financement du bilan

Débit 1041x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs » (financement État)

ou Débit 1341 « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs » (financement autre tiers)[63]

Crédit 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (financement État)

ou Crédit 1349 « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (financement autre tiers).

2) Cas des immobilisations financières hors TIAP

- **Cession à titre onéreux de titres de participations**

Sortie du bilan, pour la valeur d'acquisition

Débit 6672 « Valeur comptable des éléments d'actif financier cédés »

Crédit 261x « Titres de participation ».

Constatation de la cession, pour le montant de la cession

Débit 462 « Créances sur cessions d'immobilisations »

Crédit 7672 « Produits nets des cessions d'éléments d'actif financier ».

Enregistrement du prix de cession

Débit du compte de classe 5 concerné

Crédit 462 « Créances sur cessions d'immobilisations ».

Reprise des éventuelles dépréciations

Débit 2961 « Dépréciation des titres de participation et parts dans les associations, syndicats et organismes divers »

Crédit 7866 « Reprise sur dépréciation des éléments financiers ».

Reprise des éventuels financements rattachés à l'immobilisation (pour la part non encore reprise au résultat)

62 Le choix des comptes 10X et 13X répondent aux modalités de comptabilisation des financements externe de l'actif.

63 Le choix des comptes 10X et 13X répondent aux modalités de comptabilisation des financements externes de l'actif.

Débit 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (financement État)
ou Débit 1349 « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (financement autre tiers)[64]
Crédit 7863 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs ».

Sortie du financement du bilan

Débit 1041x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs » (financement État)
ou Débit 1341 « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs » (financement autre tiers)[65]
Crédit 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (financement État)
ou Crédit 1349 « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (financement autre tiers).

- **Lorsque la cession est réalisée à titre gratuit**

Sortie du patrimoine suite au transfert de propriété

Débit 6672 « Valeurs comptables des éléments d'actif financier cédés »
Crédit 261 « Titres de participation ».

Le cas échéant, reprise de la dépréciation devenue sans objet

Débit 2961 « Dépréciation des titres de participation et parts dans les associations, syndicats et organismes divers »
Crédit 7866 « Reprise sur dépréciation des éléments financiers ».

Le cas échéant, reprise du solde des financements rattachés à l'immobilisation (pour la part non encore reprise au résultat)

Débit 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (financement État)
ou Débit 1349 « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (financement autre tiers)
Crédit 7863 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs ».

Sortie du financement du bilan

Débit 1041x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs » (financement État)
ou Débit 1341 « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs » (financement autre tiers)[66]
Crédit 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (financement État)
ou Crédit 1349 « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (financement autre tiers).

COMPTE 463 – AUTRES COMPTES DÉBITEURS - TITRES DE RECETTES, DEMANDES DE REVERSEMENT, DEMANDE DE VERSEMENT À RECOUVRER

Ce compte enregistre d'une part, les opérations effectuées par l'organisme avec des tiers qui ne sont pas identifiés dans la nomenclature (autres que client) et qui sont constitutives de créances vis-à-vis du tiers.

Il enregistre d'autre part, les opérations relatives aux ordres de reversement émis auprès de tiers ayant fait l'objet de versement erroné.

Le 463 présente ainsi un solde normalement débiteur.

Technique comptable

Émission d'un titre de recettes

Débit 463 « Autres comptes débiteurs - Titres de recettes ou demandes de reversement à recouvrer »
Crédit compte de produits ou compte de bilan

Émission d'une demande de reversement (lorsque l'ordre de dépense initial a été payé)

Débit 463 « Autres comptes débiteurs - Titres de recettes ou demandes de reversement à recouvrer »
Crédit compte de charges ou de bilan

Encaissement partiel ou total

Débit classe 5
Crédit 463 « Autres comptes débiteurs - Titres de recettes ou demandes de reversement à recouvrer »

64 Le choix des comptes 10X et 13X répondent aux modalités de comptabilisation des financements externes de l'actif.

65 Le choix des comptes 10X et 13X répondent aux modalités de comptabilisation des financements externes de l'actif.

66 Le choix des comptes 10X et 13X répondent aux modalités de comptabilisation des financements externes de l'actif.

ou Annulation d'un titre de recettes partiel ou total

Débit compte de produits ou compte de bilan

Crédit 463 « Autres comptes débiteurs - Titres de recettes ou demandes de reversement à recouvrer »

ou Admission en non-valeur

Débit 654 « Pertes sur créances irrécouvrables »

Crédit 463 « Autres comptes débiteurs - Titres de recettes ou demandes de reversement à recouvrer »

COMPTE 464 – DETTES SUR ACQUISITIONS DE VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT

Ce compte enregistre à son crédit le montant des dettes relatives à l'acquisition de valeurs mobilières de placement dont le fonctionnement est abordé dans le fascicule relatif à la norme 10 portant sur les opérations de trésorerie.

COMPTE 465 – CRÉANCES SUR CESSIONS DE VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT

Ce compte enregistre à son débit le montant des créances relatives à la cession de valeurs mobilières de placement dont le fonctionnement est abordé dans le fascicule relatif à la norme 10 portant sur les opérations de trésorerie.

COMPTE 466 – AUTRES COMPTES CRÉDITEURS - DÉPENSES À PAYER

Ces comptes comptabilisent les opérations effectuées par l'organisme avec des tiers pour lesquels aucun compte dédié n'est prévu dans le plan de compte et qui génèrent une dette pour l'organisme dans le cadre d'une demande de paiement ou d'une opposition restant à payer, ou encore d'un excédent de versement à rembourser.

Les différents cas de réduction d'annulation ou de correction d'un titre de recettes sont comptabilisés au compte 4664 « Excédents de versement à rembourser ».

Le fonctionnement de ces comptes est traité dans le fascicule relatif aux passifs non financiers de la norme 12.

COMPTE 467 – AUTRES COMPTES DÉBITEURS ET CRÉDITEURS

Sont comptabilisées à ce compte, les opérations présentant un solde débiteur ou créditeur, effectuées par l'organisme avec des tiers pour lesquels aucun compte n'est dédié dans la nomenclature commune. Ces comptes ont vocation à être soldés rapidement par l'organisme.

COMPTE 4671 – AIDE À LA MOBILITÉ INTERNATIONALE

L'aide à la mobilité internationale est destinée à l'étudiant qui souhaite suivre une formation supérieure à l'étranger dans le cadre de son cursus d'études. L'aide globale régionale est attribuée et répartie entre les universités, grands établissements et écoles retenues dans le cadre de l'appel à projets. Par la suite, les services des relations internationales ou des bourses de l'organisme instruisent les dossiers de candidatures suivant les critères d'éligibilité de l'organisme qui procédera à l'attribution des aides aux étudiants.

L'ensemble de ce dispositif est comptabilisé en comptes de tiers et décrit dans l'annexe n° X relative aux dispositifs d'intervention. Le compte 4671 doit être soldé après l'attribution de l'intégralité de l'aide versée par l'organisme aux bénéficiaires finaux.

Technique comptable

Attribution de l'aide à la mobilité internationale gérée par l'organisme

Débit classe 5

Crédit 4671 « Aide à la mobilité internationale »

Versement de l'aide à la mobilité internationale au bénéficiaire final

Débit 4671 « Aide à la mobilité internationale »

Crédit classe 5

Spécificité des chambres d'agriculture :

COMPTE 4672 - CHAMBRE D'AGRICULTURE ET CHAMBRE D'AGRICULTURE FRANCE (CDA FRANCE)

Ces comptes fonctionnent selon le mécanisme des comptes de tiers et permettent de décrire les opérations réciproques :

- Entre CDA France d'une part, et les chambres départementales et régionales d'agriculture d'autre part, correspondant notamment aux versements de cotisations des chambres départementales de l'agriculture à CDA France, et des participations des chambres régionales de l'agriculture (CRA) et CDA au financement des services d'intérêt commun de CDA France ;

- Entre les chambres régionales d'agriculture et les chambres départementales d'agriculture participantes ;

- Entre les services interchambres (SUAIA Services d'utilité agricole inter – chambres d'agriculture ou EUAIA Établissement d'Utilité agricole Inter-chambre d'Agriculture) et les chambres participantes.

COMPTE 4673 – CONVENTIONS DE MANDATS (HORS DISPOSITIFS D'INTERVENTION)

La comptabilisation des opérations dans le cadre d'une convention de mandat respecte les principes de la comptabilité publique.

En comptabilité générale, la recette est comptabilisée en produit lorsque les droits sont acquis, la dépense est comptabilisée en charge lorsque le service est fait.

Tout type d'opération peut être comptabilisée dans le cadre de la convention de mandat, dont les dispositifs d'intervention. Par ailleurs, la convention de mandat en dépenses peut donner lieu au versement d'une avance comptabilisée selon les modalités habituelles.

Les impacts en comptabilité budgétaire sont précisés dans le recueil des règles budgétaires des organismes.

La procédure suivante décrit la comptabilisation des opérations par l'agent comptable de l'organisme mandant.

Lorsque le mandataire est un organisme soumis au titre III du décret GBCP, les opérations doivent être comptabilisées en compte de tiers.

Précisions concernant les comptes de tiers proposés dans les schémas comptables :

Les schémas comptables proposés traduisent la présence de deux tiers : dans un premier temps le tiers sera le mandataire, puis dans un second temps le redevable ou le fournisseur, lorsque l'agent comptable aura contrôlé et pris en charge les opérations effectuées par le mandataire, lors de la reddition des comptes et des pièces justificatives.

Cette subdivision du compte de tiers permet à l'agent comptable, lorsque le recouvrement contentieux n'a pas été confié au mandataire, de reprendre la charge du recouvrement et de reconstituer dans sa comptabilité la créance des redevables contre lesquels il va engager des poursuites. L'utilisation de la subdivision dédiée aux redevables permet plus de transparence dans la mesure où les poursuites sont engagées envers les redevables et non envers le mandataire.

1- La procédure de convention de mandat en recettes

1.1 Les droits ne sont pas acquis à la date de signature de la convention de mandat

Cette situation se rencontre pour les recettes au comptant. Par exemple, lorsque le mandataire est chargé de vendre des billets d'entrée pour des manifestations culturelles.

À la signature de la convention qui lie l'organisme au mandant : aucune écriture.

À une date fixée par la convention de mandat (périodicité de reversement des recettes encaissées) :

L'organisme encaisse les fonds que lui a versés le mandataire :

Débit 51x « Banques, établissements financiers et assimilés » pour la somme effectivement versée

Crédit 471x « Recettes à régulariser »

Concomitamment, les droits sont acquis, l'organisme procède à l'émission du titre de recette suite à son acceptation des justificatifs présentés par le mandataire (le montant de cette prise en charge est égal au montant des sommes acceptées par l'agent comptable)

Débit 46731 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - **Redevables** » pour la somme acceptée

Crédit 7x « Valeurs de produits fabriqués, prestations de services, marchandises »

Concomitamment, solde des comptes Redevables et Mandataire pour le montant du titre de recette émis

Débit 46733 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - **Mandataire »**

Crédit 46731 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - **Redevables »**

Concomitamment, régularisation des recettes ainsi justifiées

Débit 471x « Recettes à régulariser »

Crédit 46733 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - **Mandataire »**

Si le mandataire verse plus que ce que le comptable prend en charge, le compte 471x « Recettes à régulariser » présente un solde créditeur.

Dans ce cas l'organisme mandant doit :

- lui reverser le trop perçu,

- ou attendre les justificatifs complémentaires et faire une prise en charge pour le complément.

1.2 Les droits sont acquis à la date de signature de la convention de mandat

Ce sont les recettes pour lesquelles les droits sont acquis avant l'intervention du mandataire.

Par exemple si une université confie le recouvrement de droits universitaires à un mandataire. Les droits sont acquis lors des inscriptions en septembre. L'organisme confie un état récapitulatif au mandataire pour le recouvrement des droits.

Émission du titre de recettes lorsque les droits sont acquis et indépendamment de la date de signature de la convention de mandat. :

Prise en charge en comptabilité générale :

Débit 46731 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - **Redevables** »

Crédit 7x « Valeurs de produits fabriqués, prestations de services, marchandises »

Signature de la convention de mandat : l'organisme confie au mandataire le recouvrement de recettes sur la base d'un état qu'il lui transmet.

Débit 46733 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - **Mandataire »**

Crédit 46731 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - **Redevables »**

Encaissement des recettes versées par le mandataire :

La date d'encaissement peut être antérieure à la date de reddition des comptes mais ne doit pas être postérieure. Lorsque les recettes sont versées avant la transmission des pièces justificatives, elles sont comptabilisées sur un compte d'attente.

L'organisme encaisse les sommes reversées par le mandataire avant la reddition des comptes :

Débit 51x « Banques, établissements financiers et assimilés »

Crédit 471x « Recettes à régulariser »

Lors de la reddition des comptes, au vu des pièces justificatives produites par le mandataire :

Débit 471x « Recettes à régulariser »

Crédit 46733 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - **Mandataire »**

Reddition des comptes :

L'agent comptable doit effectuer le rapprochement entre le titre de recettes et les sommes encaissées et justifiées.

À l'issue du rapprochement, il peut apparaître que :

- des droits ont été recouvrés par le mandataire alors qu'ils n'étaient pas dus. La convention doit prévoir à qui incombe la régularisation de ces sommes encaissées à tort,

- des droits ont été recouvrés mais ne sont pas justifiés, les sommes concernées subsistent au compte 471x « Recettes à régulariser » en attente de leur justification.

- des droits n'ont pas été recouvrés :

  - **si le recouvrement contentieux n'a pas été confié au mandataire,** l'agent comptable reprend la charge de ce recouvrement et procède aux diligences. Le mandant transmet au mandataire un état indiquant les créances qui ne relèvent plus de sa compétence. L'agent comptable reconstitue dans sa comptabilité la créance des redevables :

Débit 46731 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - **Redevables** »

Crédit 46733 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - **Mandataire »**

Il constate ensuite le caractère douteux des créances :

Débit 416 « Clients douteux ou litigieux »

Crédit 46731 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - Redevables »

Parallèlement, il enregistre une dépréciation de ces créances :

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

Crédit 49x « Dépréciation des comptes de tiers »

- **si le recouvrement contentieux a été confié au mandataire,** celui-ci doit informer au plus tôt l'agent comptable du caractère devenu irrécouvrable de certaines créances. Il doit également lui en communiquer le montant afin que l'agent comptable enregistre dans les comptes du mandant le caractère douteux des créances concernées ainsi que la dépréciation correspondante (cf. écritures ci-dessus). Si le mandataire a également reçu compétence en matière de remise gracieuse et d'admission en non valeur, ces propositions sont transmises au conseil d'administration.

- **En cas d'acceptation,** l'agent comptable émet soit :

a) une demande de comptabilisation lorsque le titre de recette a été pris en charge lors d'un exercice antérieur :

Débit 65x « Autres charges de gestion »

Crédit 46731 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - **Redevables** »

b) une demande de réduction de titre de recette lorsque le titre de recette a été pris en charge au cours du même exercice :

Débit 7x « Valeurs de produits fabriqués, prestations de services, marchandises »

Crédit 46731 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - **Redevables »**

L'absence de résultat du mandataire dans la procédure de recouvrement contentieux n'exonère pas l'agent comptable de sa responsabilité.

En matière de remise gracieuse, l'établissement est lié par les modalités précisées par la convention et ne pourra pas refuser les demandes dès lors qu'elles en respectent le cadre.

En matière d'admission en non valeur, l'ordonnateur est tenu de s'assurer que le mandataire a procédé à l'ensemble des diligences.

Si le mandataire n'a pas engagé toutes les diligences :

- la responsabilité contractuelle du mandataire peut être engagée : selon les clauses de la convention, un titre de recette peut être émis à l'encontre du mandataire.

- le mandant peut poursuivre le recouvrement si la créance n'est pas prescrite ;

- si la créance est prescrite, le mandant doit comptabiliser une charge.

2- La procédure de convention de mandat en dépenses

Point d'attention : le mandataire peut avoir en charge la gestion du recouvrement lié aux indus. Dans ce cadre, celui-ci a la possibilité d'émettre des ordres de recouvrer revêtus de la formule exécutoire au compte 463 à l'attention des bénéficiaires afin de demander le reversement des fonds.

2.1 Le service n'est pas fait (ou les droits ne sont pas acquis au bénéficiaire final) à la date de la signature de la convention de mandat.

1- À la signature de la convention de mandat :
En comptabilité générale : aucune opération n'est comptabilisée dans les comptes du mandant.

2- Le mandataire procède aux paiements des bénéficiaires.

3- Lors de la reddition des comptes **:**
Le mandataire présente au mandant les pièces justificatives des paiements qu'il a réalisés pour son compte. L'agent comptable prend en charge une demande de paiement pour le montant des dépenses dont il accepte les justificatifs.

Débit 60x « Achats et variations de stocks » pour la somme acceptée

Crédit 46732 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - **Fournisseurs** »

Concomitamment, l'organisme rembourse au mandataire les fonds avancés à hauteur des dépenses acceptées :

Débit 46733 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - **Mandataire »**

Crédit 51x « Banques, établissements financiers et assimilés »

Concomitamment, le comptable solde les comptes Fournisseurs et Mandataire pour le montant de la demande de paiement prise en charge :

Débit 46732 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - **Fournisseurs** »

Crédit 46733 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - Mandataire »

2.2. Le service est fait (ou les droits sont acquis au bénéficiaire final) antérieurement ou concomitamment à la conclusion de la convention de mandat

1- Lors de la certification du service fait (par exemple notification des aides aux bénéficiaires) : l'agent comptable comptabilise la dépense :

Débit 60x « Achats et variations de stocks »

Crédit 46732 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - **Fournisseurs** »

2- À la signature de la convention de mandat : l'agent comptable transfère la dette au compte du mandataire :

Débit 46732 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - **Fournisseurs** »

Crédit 46733 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - **Mandataire** »

3- Le mandataire procède au paiement des bénéficiaires.

4- Lors de la reddition des comptes : le mandataire présente au mandant les pièces justificatives des paiements qu'il a réalisés pour son compte. L'agent comptable rembourse le mandataire pour le montant des dépenses dont il accepte les justificatifs.

Débit 46733 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - **Mandataire** »

Crédit 51x « Banques, établissements financiers et assimilés »

2-3. Comptabilisation de l'avance, si la convention prévoit son versement au mandataire

1- À la signature de la convention de mandat ou postérieurement en fonction des clauses de celle-ci : versement de l'avance au mandataire.

Débit 46733 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - **Mandataire »**

Crédit 51x « Banques, établissements financiers et assimilés »

2- Le mandataire procède au paiement des bénéficiaires.

3- Lors de la reddition des comptes : le mandataire présente au mandant les pièces justificatives des paiements qu'il a réalisés pour son compte. L'agent comptable prend en charge une demande de paiement pour le montant des dépenses dont il accepte les justificatifs.

Débit 60x « Achats et variations de stocks » pour la somme acceptée

Crédit 46732 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - **Fournisseurs** »

Concomitamment, le comptable solde les comptes Fournisseurs et Mandataire pour le montant de la demande de paiement :

Débit 46732 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - **Fournisseurs** »

Crédit 46733 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - **Mandataire »**

4- Deux cas peuvent se présenter :

- L'avance consentie par le mandant au mandataire s'est avérée insuffisante pour payer l'intégralité des dépenses prises en charge, l'organisme doit donc rembourser le mandataire :

Débit 46733 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - **Mandataire »**

Crédit 51x « Banques, établissements financiers et assimilés »

(Les écritures sont identiques dans le cas de la reconstitution de l'avance)

- L'avance consentie par le mandant au mandataire s'est avérée supérieure au montant des dépenses payées

par ce dernier : soit le mandataire conserve cet excédent d'avance afin de payer des dépenses futures, soit il rembourse l'organisme :

Débit 51x « Banques, établissements financiers et assimilés »

Crédit 46733 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - **Mandataire »**

Des dépenses ont pu être payées à tort par le mandataire. La convention doit prévoir à qui incombe la régularisation, et donc le recouvrement, des sommes indues qui ont été versées.

3- Le paiement de la rémunération du mandataire

Le versement de la rémunération du mandataire a lieu après service fait selon les modalités prévues par la convention. Le mandataire ne peut pas effectuer de compensation entre les recettes à reverser au titre des opérations réalisées pour le compte du mandant, et les sommes qui lui sont dues au titre de sa rémunération.

Débit 6288x « Autres prestations extérieures diverses »

Crédit 4011 « Fournisseurs – achats de biens ou de prestations de services »

Débit 4011 « Fournisseurs – achats de biens ou de prestations de services »

Crédit 51x « Banques, établissements financiers et assimilés »

COMPTE 4674 – TAXE D'APPRENTISSAGE

Ce compte retrace les versements effectués au titre de la taxe d'apprentissage par les entreprises ou organismes collecteurs aux établissements publics. Il est rappelé qu'en vertu des lois et décrets régissant la taxe d'apprentissage, les établissements publics ont l'obligation juridique d'utiliser ces fonds ou ces dons en nature pour des actions d'apprentissage ou de formation technologique et professionnelle.

En conséquence, les établissements doivent être en mesure de prouver qu'ils ont respecté l'affectation de ces sommes, ce qui conduit à un suivi comptable particulier.

Les recettes provenant de la taxe d'apprentissage ne sont considérées comme définitivement acquises aux établissements que dans la mesure où ces derniers les ont utilisées pour financer la formation professionnelle.

L'émission et la prise en charge du titre de recettes n'est possible qu'à hauteur des dépenses réalisées pour lesquelles le service fait a été valorisé et la demande de paiement émise et payée.

La technique comptable relative aux versements ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage est présentée en commentaire du compte 7481 « Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage ».

COMPTE 4675 – DISPOSITIFS D'INTERVENTION

Il convient de se référer à l'annexe sur les dispositifs d'intervention.

COMPTE 4676 – OPÉRATIONS POUR COMPTES DE TIERS (HORS DISPOSITIFS D'INTERVENTION ET CONVENTIONS DE MANDAT)

Sont comptabilisées à ce compte les opérations pour comptes de tiers ne faisant pas l'objet d'une convention de mandat ou d'un dispositif d'intervention.

COMPTE 4678 – AUTRES

Sont comptabilisées à ce compte les opérations présentant un solde débiteur ou créditeur effectuées par l'organisme avec des tiers pour lesquels aucun compte n'est dédié dans la nomenclature commune. Ce compte a vocation à être soldé rapidement.

COMPTE 4679 – DÉBITEURS ET CRÉDITEURS DIVERS – AVANCES

Les fonds éventuellement versés par les débiteurs et créditeurs divers à l'organisme public avant l'acquisition du droit sont considérés comme des avances et sont donc comptabilisés au crédit du compte 4679 « Débiteurs et créditeurs divers - Avances ».

COMPTE 468 – DIVERS – PRODUITS À RECEVOIR ET CHARGES À PAYER

Le fonctionnement du compte 4686 « Charges à payer » est détaillé dans le fascicule des passifs non financiers.

Depuis le 1er janvier 2016, en application des nouvelles normes comptables et du décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, les ressources affectées ont disparu.

Les opérations comptabilisées antérieurement en ressources affectées doivent être retraitées :

- soit en opérations pour compte de tiers - dans le cas où l'organisme ne dispose pas d'une marge de manœuvre sur les opérations rattachées aux conventions,
- soit en recettes fléchées pour les opérations pour compte propre qui auront pour conséquence un impact sur le résultat et le tableau de financement de l'organisme. Les recettes fléchées sont des recettes ayant une utilisation prédéterminée par le financeur, destinées à des dépenses explicitement identifiées, potentiellement réalisées sur un exercice différent de celui de leur encaissement. La liste des opérations éligibles au fléchage est fixée par chaque organisme et validée par l'approbation de la tutelle , en fonction de son activité au moment du budget initial et à chaque budget rectificatif et à la présentation du compte financier. Les opérations liées aux recettes fléchées doivent faire l'objet d'un suivi spécifique de leur commencement à leur achèvement.

COMPTE. 4687 – PRODUITS À RECEVOIR

Les produits à recevoir sont des produits qui, à l'arrêté des comptes, doivent être rattachés à l'exercice bien que leur comptabilisation effective ne soit pas encore effectuée. Le fait générateur d'un produit correspond à l'acquisition du droit par l'organisme. Le produit est rattaché à l'exercice au cours duquel il est acquis à l'organisme, dès lors qu'il peut être mesuré de manière fiable.

L'utilisation du compte 4687 « Divers – produits à recevoir » permet de rattacher à l'exercice les produits à recevoir des comptes de tiers 46 qui peuvent être comptabilisés à l'aide d'une demande de comptabilisation selon les modalités indiquées ci-dessous.

Technique comptable

Opération de fin d'exercice N : comptabilisation du produit à recevoir

Débit 4687 « Produits à recevoir »

Crédit subdivision intéressée des comptes 7 et suivants

Contre-passation à l'ouverture de l'exercice suivant N+1 (procédure d'extourne) des produits à recevoir rattachés à l'exercice N.

Débit subdivision intéressée des comptes 7 et suivants

Crédit 4687 « Produits à recevoir »

COMPTE 47 – COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE

Les opérations qui ne peuvent être imputées de façon certaine ou définitive à un compte déterminé au moment où elles doivent être enregistrées ou qui exigent une information complémentaire ou des formalités particulières sont inscrites provisoirement au compte 47. Ce procédé de comptabilisation ne doit être utilisé, qu'à titre exceptionnel. Toute opération imputée au 47 doit être rapidement soldée pour être imputée à un compte définitif dans les meilleurs délais possibles notamment avant la fin de l'exercice.

L'ensemble des comptes 47 est abordé dans le fascicule relatif aux créances de l'actif circulant, exceptés les comptes 472 « Dépenses à régulariser » et 4735 « Dépenses à transférer » traités dans le fascicule relatif aux passifs non financiers.

COMPTE 471 – RECETTES À RÉGULARISER

Ce compte est utilisé afin de comptabiliser les recettes transmises par les comptables supérieurs (CBCM et DR/DDFiP) ou secondaires (postes comptables du réseau DGFiP) aux organismes.

COMPTE 4711 – RECETTES PERÇUES AVANT ÉMISSION DE TITRES

Le compte 4711 retrace l'encaissement des recettes au comptant par l'organisme ou les recettes transmises par les comptables supérieurs. Le comptable ne dispose pas des informations suffisantes ou d'un titre de recette pour imputer l'encaissement lorsqu'il le reçoit. De ce fait, l'encaissement est comptabilisé sur un compte d'imputation provisoire.

L'agent comptable doit établir une liste des droits perçus afin de demander à l'ordonnateur l'émission des titres de recettes correspondants en régularisation des opérations enregistrées au compte 4711. L'émission des titres de recettes doit intervenir dans les meilleurs délais et en tout état de cause selon une périodicité au minimum mensuelle. Une fois le titre de recette comptabilisé par le comptable, il est rapproché au sein du système d'information de l'encaissement afin d'abonder les crédits budgétaires.

Technique comptable

Comptabilisation des recettes au comptant ou transférées par les comptables supérieurs

Débit 5151 « Compte au Trésor »

Crédit 4711 « Recettes perçues avant émission de titres »

Imputation définitive

Débit 4711 « Recettes perçues avant émission de titres »

Crédit du ou des comptes d'imputation définitive

COMPTE 4712 – RECETTES DES COMPTABLES SECONDAIRES À VÉRIFIER

Technique comptable

Transfert des opérations par les comptables secondaires

Débit 181 « Comptes de liaison des établissements »

Crédit 4712 « Recettes des comptables secondaires à vérifier »

Centralisation comptable après vérification

Débit 4712 « Recettes des comptables secondaires à vérifier »

Crédit 4111 « Clients – Ventes de biens ou de prestations de services » pour les titres de recettes à rattacher à la clôture de l'exercice.

Ou Crédit d'un compte de produits par nature, pour les ordres émis au cours de l'exercice.

COMPTE 4715 – RECETTES DES RÉGISSEURS À VÉRIFIER

Le compte 4715 et le compte 545 « Régies – opérations de recettes » permettent de retracer les relations entre les régisseurs et l'agent comptable.

Technique comptable : voir fascicule 10 – commentaire du compte 545.

COMPTE 4718 – AUTRES RECETTES À RÉGULARISER

Le compte 4718 retrace les versements n'ayant pas pu être imputés à un titre de recette. Il appartient à l'agent comptable de réaliser toutes les diligences nécessaires à l'identification de la créance afin de pouvoir imputer cette somme dans les plus brefs délais.

Toute opération imputée au 4718 doit être rapidement soldée pour être imputée à un compte définitif dans les meilleurs délais possibles.

Technique comptable

Comptabilisation des encaissements

Débit compte de disponibilités

Crédit 4718 « Autres recettes à régulariser »

Imputation définitive de la recette

Débit 4718 « Autres recettes à régulariser »

Crédit compte d'imputation définitive,

ou Crédit 4664 « Excédents de versement à rembourser », pour les sommes à rembourser.

COMPTE 47181. AUTRES RECETTES À RÉGULARISER – COMPENSATION LÉGALE

La compensation légale est encadrée par les dispositions **du Code Civil**. Elle vise l'extinction simultanée de deux obligations de même nature existantes entre deux personnes réciproquement créancière et débitrice. **La compensation légale ne concerne que des dettes liquides, fongibles et exigibles**. Elle doit être invoquée par l'une des parties[67].

Point d'attention : l'intégralité des étapes de comptabilisation de la compensation doit être réalisée dans la même journée. Les comptes 47181 et 47281 relatifs à la compensation ne doivent pas présenter de solde débiteur ou créditeur.

Technique comptable :

Un organisme doit une somme de 30 € à un fournisseur et détient sur lui une créance de 20 €.

La dette fournisseur a été constatée lors de la comptabilisation de la charge, à la réception de la facture

Débit 408x « Factures non parvenues – fournisseurs achats de biens ou prestations de service » pour 30 €

Crédit 4011 « Fournisseurs – achats de biens ou prestations de services » pour 30 €

La créance client a été constatée lors de la comptabilisation du produit :

Débit 4111 «« Clients – vente de biens ou prestations de services » pour 20 €

Crédit 7x pour 20 €

Suite à son invocation, la compensation légale peut être mise en œuvre pour le montant compensé :

Débit 4011 « Fournisseurs – achats de biens ou prestations de services » pour 20 €

Crédit 47281 « Autres dépenses à régulariser – compensation légale » pour 20 €

et

Débit 47181 « Autres recettes à régulariser – compensation légale » pour 20 €

Crédit 4111 « Clients – vente de biens ou prestations de services » pour 20 €

Les comptes d'attentes sont apurés l'un par l'autre :

Débit 47281 « Autres dépenses à régulariser – compensation légale » pour 20 €

Crédit 47181 « Autres recettes à régulariser – compensation légale » pour 20 €

La dette restante est réglée au fournisseur :

Débit 4011 « Fournisseurs – achats de biens ou prestations de services » pour 10 €

Crédit 515 « Compte au Trésor » pour 10 €.

COMPTE 473 – RECETTES ET DÉPENSES À TRANSFÉRER

COMPTE 4731 – RECETTES À TRANSFÉRER

Le compte 4731 retrace les recettes encaissées par l'organisme qui sont ensuite transférées à un tiers.

Technique comptable

Encaissement des sommes à transférer

Débit compte de tiers intéressé ou de disponibilités intéressé

Crédit 4731 « Recettes à transférer »

Transfert aux bénéficiaires

Débit 4731 « Recettes à transférer »

Crédit compte de disponibilités

COMPTE 476 – DIFFÉRENCES DE CONVERSION SUR OPÉRATION EN DEVISES – ACTIF ET COMPTE 477 – DIFFÉRENCE DE CONVERSION SUR OPÉRATIONS EN DEVISES – PASSIF

Par souci de lisibilité l'ensemble des cas relatifs aux différences de conversion sur opération en devises de l'actif et du passif est traité dans le fascicule des créances de l'actif circulant.

Lors de leur comptabilisation initiale, les créances et des dettes en devises sont évaluées au cours de change du jour de l'opération, soit en pratique le jour de la facturation. Pour les créances et les dettes faisant l'objet

67 Le cadre juridique de la compensation est présenté dans l'instruction juridique commune.

d'un règlement en cours d'exercice, les pertes et les gains de change sont comptabilisées aux comptes de charges et de produits correspondants.

À l'inventaire, les créances en devises restant à recouvrer et les dettes en devises restant à payer sont converties et comptabilisées en euros sur la base du dernier cours de change. Des différences de conversion apparaissent lors de l'application du taux de conversion entre la valeur comptable et la valeur d'inventaire et sont inscrites à des comptes transitoires, en attente de régularisations ultérieures.

Lorsque la différence correspond à une perte latente (diminution des créances ou augmentation de dettes), elle est inscrite à l'actif du bilan au compte 476x **«** Différences de conversion sur opération en devises - Actif ».

Lorsque la différence correspond à des gains latents (augmentation des créances ou diminution de dettes), elle est inscrite au passif du bilan au compte 477x **«** Différences de conversion sur opération en devises - Passif ».

La comptabilisation des différences de conversion à la clôture de l'exercice fait l'objet d'une extourne (procédé de contre-passation) dès l'ouverture de l'exercice.

Par application du principe de prudence, les gains latents ne sont pas retenus pour la détermination du résultat. Par contre, les pertes latentes donnent lieu à constitution d'une provision.

Le responsable de la comptabilité générale saisit une opération diverse afin de comptabiliser la diminution ou l'augmentation de créance.

Conformément à la norme 11 relative aux dettes financières simples en devises, les emprunts en devises sont évalués au cours du marché à la date de clôture. Les différences de conversion ne font pas l'objet d'une comptabilisation en écarts de conversion actif ou passif mais d'un gain latent ou d'une perte latente inscrite au compte de résultat en produit financier ou charge financière.

Sont exclus des charges financières les pertes de change constatées lors du règlement de la créance ou de la dette qui concernent des opérations autres que celles liées au financement et à la trésorerie (qui entrent dans la catégorie des charges de fonctionnement).

Sont exclus des produits financiers les gains de change constatés lors du règlement de la créance ou de la dette qui concernent des opérations autres que celles liées au financement et à la trésorerie qui sont classés conformément à la nature des opérations auxquelles ils se rattachent, en produits de fonctionnement.

COMPTE 476 – DIFFÉRENCES DE CONVERSION SUR OPÉRATION EN DEVISES - ACTIF

COMPTE 4761 – DIMINUTION DES CRÉANCES

Technique comptable

Pour mémoire, comptabilisation du produit

Débit compte de clients intéressé

Crédit Compte de produit intéressé

Lors des écritures d'inventaire, constatation de la perte latente

Débit 4761 « Diminution des créances - Actif »

Crédit compte de clients intéressé

Simultanément, une provision est constituée

Débit 6865 « Dotations aux provisions pour risques et charges financiers »

Crédit 1515 « Provisions pour pertes de change »

Régularisation des opérations au cours de l'exercice N+1

Contre-passation à l'ouverture de l'exercice N+1 des écritures de régularisations d'inventaire

Débit compte de clients intéressé

Crédit 4761 « Diminution de créances - Actif »

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

Débit compte de disponibilités, pour le montant du règlement

Débit 666 (financement ou trésorerie) ou 6X « Charge de fonctionnement », pour le montant de la perte constatée

Crédit compte de clients intéressé, pour le montant de la créance initiale

Simultanément, la provision initialement constituée est reprise

Débit 1515 « Provisions pour pertes de change »

Crédit 7865 « Reprises sur provisions pour risques et charges financiers »

COMPTE 4762 – AUGMENTATION DES DETTES

Technique comptable

Pour mémoire, comptabilisation de la charge

Débit compte de charge intéressé

Crédit Compte de fournisseurs intéressé

Lors des écritures d'inventaire, constatation de la perte latente

Débit 4762 « Augmentation des dettes - Passif »

Crédit compte de fournisseurs intéressé

Simultanément, une provision est constituée

Débit 6865 « Dotations aux provisions pour risques et charges financiers »

Crédit 1515 « Provisions pour pertes de change »

Régularisation des opérations au cours de l'exercice N+1

Contre-passation à l'ouverture de l'exercice N+1 des écritures de régularisations d'inventaire

Débit compte de fournisseurs intéressé

Crédit 4762 « Augmentation des dettes - Passif »

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

Débit 666 « Pertes de change » (financement ou trésorerie) ou 6X «,Charge de fonctionnement», pour le montant de la perte constatée

Débit compte de fournisseurs intéressé, pour le montant de la dette

Crédit compte de disponibilités, pour le montant du règlement

Simultanément, la provision initialement constituée est reprise

Débit 1515 « Provisions pour pertes de change »

Crédit 7865 « Reprises sur provisions pour risques et charges financiers »

COMPTE 4768 – DIFFÉRENCES COMPENSÉES PAR COUVERTURE DE CHANGE - ACTIF

Dans certains cas, l'opération en devises est assortie d'une opération de couverture de change destinée à couvrir l'organisme des conséquences de la fluctuation du change. La provision n'est alors constituée qu'à concurrence du risque non couvert. Les pertes ou gains latents compensés par une couverture de change sont inscrits distinctement au bilan dans des comptes transitoires. Les modalités de fonctionnement des instruments de couverture seront précisées dans le fascicule dédié aux instruments financiers.

Ces couvertures modifient la nature des créances et des dettes libellés en monnaies étrangères, car elles permettent de connaître les montants définitifs de celles-ci en fixant le cours de la devise à l'échéance. Ces couvertures transforment, de fait, les créances et dettes libellés en monnaies étrangères en créances et dettes en euros.

Le fascicule ne traite que le cas où la couverture est prise jusqu'à la réalisation des opérations.

Dans le cadre d'une opération de couverture, l'instrument de couverture suit un traitement symétrique à celui de l'élément couvert : les produits ou charges sur l'instrument de couverture doivent être reconnus dans le résultat au même rythme que les produits et charges sur l'élément couvert

À la clôture de l'exercice : si l'opération de couverture destinée à couvrir les conséquences de la fluctuation du change ne permet pas une couverture totale de l'écart de change, il est possible de comptabiliser une provision pour risques et charges financiers pour la différence.

Technique comptable

En N, la vente est réalisée au cours de la monnaie étrangère :

Débit compte de clients intéressé
Crédit subdivision intéressée de la classe 7

Au 31/12/N, lors des écritures d'inventaire :

Le cours de la monnaie étrangère baisse et la perte latente de la créance client est comptabilisée
Débit 4761 « Diminution de créances – Actif »
Crédit compte de clients intéressé

Comptabilisation de la couverture de change et de la provision pour la valeur de la créance qui n'est pas couverte
Débit 4768 « Différences compensées par couverture de change – Actif »
Crédit 4761 « Diminution des créances – Actif »
Et Débit 6865 « Dotations aux provisions pour risques et charges financiers »
Crédit 1515 « Provisions pour pertes de change »

À l'ouverture de l'exercice N+1, les opérations sont régularisées :

Contre-passation des comptes de régularisation par la procédure de l'extourne
Débit compte de clients intéressé
Crédit 4761 « Diminution des créances – Actif » (pour la valeur du solde du compte au 31/12/N)
Crédit 4768 « Différences compensées par couverture de change – Actif »

Règlement de la créance au cours du jour et constatation de la perte définitive
Débit compte de disponibilités
Débit 666 « Pertes de change » (financement ou trésorerie) ou 6X «Charge de fonctionnement»
Crédit compte de clients intéressé

Simultanément, la provision initialement constituée est reprise
Débit 1515 « Provisions pour pertes de change »
Crédit 7865 « Reprises sur provisions pour risques et charges financiers »

COMPTE 477 – DIFFÉRENCE DE CONVERSION SUR OPÉRATIONS EN DEVISES - PASSIF

COMPTE 4771 – AUGMENTATION DES CRÉANCES

Technique comptable

Pour mémoire, comptabilisation du produit
Débit compte de clients intéressé
Crédit Compte de produit intéressé

Lors des écritures d'inventaire, constatation du gain latent
Débit compte de clients intéressé
Crédit 4771 « Augmentation des créances - Passif »

Régularisation des opérations au cours de l'exercice N+1 :

Contre-passation à l'ouverture de l'exercice N+1 des écritures de régularisations d'inventaire.
Débit 4771 « Augmentation des créances »
Crédit compte de clients intéressé

Règlement de la créance et constatation du gain de change au cours de change du jour.
Débit compte de disponibilités, pour le montant du règlement
Crédit compte de clients intéressé, pour le montant de la créance initiale
Crédit 766 « Gains de change sur opérations financières ou 7X «,Produit de fonctionnement», pour le montant du gain effectivement réalisé

COMPTE. 4772 – DIMINUTION DES DETTES

Technique comptable

Pour mémoire, comptabilisation de la charge

Débit compte de charge intéressé

Crédit Compte de fournisseurs intéressé

Lors des écritures d'inventaire, constatation du gain latent

Débit compte de fournisseurs intéressé

Crédit 4772 « Diminution des dettes »

Régularisation des opérations au cours de l'exercice N+1 :

Contre-passation à l'ouverture de l'exercice N+1 des écritures de régularisations d'inventaire.

Débit 4772 « Diminution des dettes »

Crédit compte de fournisseurs intéressé

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

Débit compte de disponibilités, pour le montant du règlement

Crédit compte de fournisseurs intéressé, pour le montant de la dette initiale

Crédit 766 « Gains de change sur opérations financières ou 7X « Produit de fonctionnement », pour le montant du gain effectivement réalisé

COMPTE. 4778 – DIFFÉRENCES COMPENSÉES PAR COUVERTURE DE CHANGE - PASSIF

L'opération en devises est assortie par l'organisme d'une opération de couverture de change destinée à le couvrir des conséquences de la fluctuation du change. La provision n'est alors constituée qu'à concurrence du risque non couvert. Les pertes ou gains latents compensés par une couverture de change sont inscrits distinctement au bilan dans des comptes transitoires. Les modalités de fonctionnement des instruments de couverture seront précisées dans le fascicule dédié aux instruments financiers.

Ces couvertures modifient la nature des créances et des dettes libellés en monnaies étrangères, car elle permet de connaître les montants définitifs de celles-ci en fixant le cours de la devise à l'échéance. Ces couvertures transforment, en fait, les créances et dettes libellés en monnaies étrangères en créances et dettes en euros.

Dans le cadre d'une opération de couverture, l'instrument de couverture suit un traitement symétrique à celui de l'élément couvert : les produits ou charges sur l'instrument de couverture doivent être reconnus dans le résultat au même rythme que les produits et charges sur l'élément couvert.

Technique comptable

En N, l'achat est réalisé au cours de la monnaie étrangère

Débit subdivision intéressée de la classe 6

Crédit compte de fournisseurs intéressé

Au 31/12/N lors des écritures d'inventaire :

Comptabilisation de la diminution de la dette fournisseur (gain latent) engendrée par la chute du cours de la monnaie étrangère, ainsi que la couverture de change

Débit compte de fournisseurs intéressé

Crédit 4772 « Diminution des dettes – Passif »

Crédit 4778 « Différences compensées par couverture de change – Passif »

Régularisation des opérations au cours de l'exercice N+1

Annulation des comptes de régularisation en début d'exercice (contrepassation)

Débit 4772 « Diminution des dettes - Passif »

Débit 4778 « Différences compensées par couverture de change - Passif »

Crédit compte de fournisseurs intéressé

Règlement de la dette à un cours plus élevé que celui fixé initialement et comptabilisation de la perte de change.

Débit compte de fournisseurs intéressé

Débit 666 « Pertes de change sur opérations financières »

Crédit compte de disponibilités

COMPTE 48 – COMPTES DE RÉGULARISATION

Les comptes de régularisation sont des comptes utilisés pour répartir les charges et les produits dans le temps de manière à rattacher à un exercice déterminé toutes les charges et tous les produits le concernant effectivement et ceux-là seulement. Entrent dans cette catégorie de comptes, le compte de répartition des frais d'émission des emprunts et les comptes de charges et produits constatés d'avance.

L'ensemble des comptes de régularisation est traité dans le fascicule des créances de l'actif circulant exceptés les comptes 487 « produits constatés d'avance », et 489 « quotas d'émission alloués par l'État » dont le fonctionnement est abordé dans le fascicule relatif aux quotas d'émission de gaz à effet de serre.

COMPTE 481 CHARGES À RÉPARTIR SUR PLUSIEURS EXERCICES

Les charges à répartir sur plusieurs exercices ne comprennent que les frais d'émission des emprunts.

À ce titre, le compte 4816 « Frais d'émission des emprunts » est le seul compte qui sera abondé au titre des charges à répartir. Le compte racine 481 « Charges à répartir sur plusieurs exercices » doit être subdivisé, mais pas servi directement.

COMPTE 4816. FRAIS D'ÉMISSION DES EMPRUNTS

Les frais d'émission d'emprunt correspondent aux frais et commissions dus aux intermédiaires financiers. Il s'agit principalement des frais bancaires facturés lors de la mise en place de l'emprunt, ou d'honoraires de prestataires extérieurs, ainsi que diverses commissions dues aux intermédiaires financiers. La norme privilégie l'incorporation des frais accessoires au coût global d'un emprunt. Afin d'être porté à l'actif, ces frais doivent être exclusivement liés au financement obtenu. Ils font partie du coût global de financement et sont étalés sur la durée de l'emprunt auquel ils se rapportent selon la méthode actuarielle. Cependant l'organisme peut faire le choix, pour des raisons de déductibilité fiscale, d'opter pour une comptabilisation en charges des frais accessoires notamment quand celui-ci est soumis à l'IS.

Technique comptable

À la fin de l'exercice N d'enregistrement de l'emprunt, enregistrement des charges à répartir sur plusieurs exercices.

Débit 4816 « Frais d'émission des emprunts »

Crédit 791 « Transferts de charges de fonctionnement »

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

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

Crédit 4816 « Frais d'émission des emprunts »

COMPTE 486 CHARGES CONSTATÉES D'AVANCE (IMPUTABLES À L'EXERCICE SUIVANT)

Les charges constatées d'avance sont des charges comptabilisées au cours d'un exercice mais qui correspondent à des achats de biens ou services dont la fourniture ou la prestation n'interviendra qu'au cours de l'exercice suivant. Elles doivent être exclues des charges de l'exercice écoulé pour être transférées dans les charges de l'exercice suivant. Si l'organisme est soumis à la TVA, la charge constatée d'avance est comptabilisée hors taxe (la TVA a déjà été constaté sur l'exercice N). Le compte de charges constatées d'avance est un compte d'actif.

Dans le cas d'une dépense avec EJ (engagement juridique), la charge est constatée lors de la certification du service fait par le certificateur du service fait qui doit, en lien avec le service métier, identifier les charges relatives aux exercices ultérieurs.

Dans le cas d'une dépense sans EJ, la charge est constatée lors de la comptabilisation de la demande de paiement. Le comptable de la prise en charge doit être en mesure d'identifier les charges comptabilisées et relatives aux exercices ultérieurs.

La comptabilisation des charges constatées d'avance est effectuée dans le système d'information à l'aide d'une demande de comptabilisation .

Technique comptable

Au cours de l'exercice N, la prime d'assurance annuelle est payée. La charge est comptabilisée sur l'exercice N pour le montant de la cotisation annuelle

Débit 6 « Charges »

Crédit 4011 « Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services »

et

Débit 4011 « Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services »

Crédit 512 « Banque »

En fin d'exercice N ou en cas d'arrêté intermédiaire, neutralisation de la quote-part des charges ne relevant pas de l'exercice. Cette quote-part est calculée, pour les opérations soumises à TVA, sur le montant HT.

Débit 486 « Charges constatées d'avances »

Crédit compte de charge intéressé.

À l'ouverture de l'exercice suivant, en date du 01/01/N+1, l'écriture est contre-passée dans le cadre d'une procédure d'extourne automatisée. Du fait de l'extourne, le compte de charge concerné de l'exercice N+1 comptabilisera uniquement la quote-part de charge qui impacte l'exercice. Le compte 486 est alors soldé.

En début d'exercice suivant, la contre-passation de l'écriture fait supporter la charge correspondante sur l'exercice (principe de rattachement des obligations).

Débit compte de charge intéressé.

Crédit 486 « Charges constatées d'avances

Exemple :
L'organisme a réglé l'intégralité de la prime d'assurance annuelle le 1er septembre d'un montant de 24 000 €. Le loyer trimestriel a été versé d'avance le 1er Novembre pour un montant de 15 000 € HT

Comptabilisation au cours de l'exercice N :
1er Septembre N----------
Débit 616 « Primes d'assurances »……24 000 €
Crédit 512 « Banque » 24 000 €

1er Novembre N----------
Débit 613 « Locations » ……15 000 €
Débit 44566 « TVA déductible »……2 940 €
Crédit 512 « Banque » ……17 940 €

Ajustement à l'arrêté des comptes de l'exercice N au 31/12/N ou en cas d'arrêté intermédiaire.
Au 31 /12/N----------
Débit 486 « Charges constatées d'avance » 34 000 €
Crédit 616 « primes d'assurances » (24 000*8/12) 16 000 €
Crédit 613 « Locations » (15 000*1/3) 5 000 €

L'exercice N comptabilise les charges relatives à quatre mois d'assurance et deux mois de loyer. Les charges relatives aux 8 mois d'assurance et au mois de loyer de janvier seront comptabilisées sur l'exercice idoine, c'est-à-dire N+1 (principe de rattachement des charges et produits à l'exercice).

COMPTE 49-DÉPRÉCIATION DES COMPTES DE TIERS.

L'organisme est amené à comptabiliser une dépréciation de créances quand sa valeur probable de recouvrement, constatée à l'inventaire, devient inférieure à sa valeur nette comptable, notamment dans le cas de retard de paiement ou lors de la dégradation avérée de la situation financière du débiteur.

Le montant des dépréciations est calculé individuellement, par créance. Si les créances d'une même catégorie sont nombreuses (par exemple, créances fiscales), il est possible de procéder à une évaluation statistique[68]

68 Dépréciation calculée à partir d'un abattement ou d'un pourcentage forfaitaire appliqué au montant total des créances à recouvrer.

qui devra être documentée en annexe.

Cette dernière précise également la méthode utilisée pour le calcul des dépréciations de créances.

COMPTE 491 – DÉPRÉCIATION DES COMPTES DE CLIENTS ET COMPTES RATTACHÉS (CLIENTS, ÉLÈVES, ÉTUDIANTS, STAGIAIRES)

COMPTE. 4911 – CLIENTS DIVERS

Une dépréciation pour créance douteuse doit être constatée dés qu'apparaît un risque de perte probable. Son montant est apprécié compte tenu des circonstances et selon le principe de prudence. Comme la dépréciation constatée traduit la meilleure appréciation du risque de non recouvrement, il est possible d'enregistrer des dépréciations qui représentent qu'une quote-part de la créance. Il est rappelé que le montant de la dépréciation est évalué sur la base du montant HT de la créance concernée.

Une dépréciation des comptes de clients et comptes rattachés peut également être comptabilisée lorsque la créance devient litigieuse en partie ou en totalité à la date d'arrêté des comptes.

L'ordonnateur saisit, via une demande de comptabilisation, l'écriture de dépréciation validée par le responsable de la comptabilité générale. La reprise de dépréciation sera effectuée selon un procédé similaire.

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

Technique comptable

En fin d'exercice N, constitution de la dépréciation

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

Crédit 4911 « Clients divers »

Reprise de la dépréciation lorsque la provision est devenue sans objet

Débit 4911 « Clients divers »

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

Spécificité des établissements publics à caractère scientifique et professionnel.

Compte 4912 – Étudiants.

La technique comptable associée au compte 4912 est identique à celle du 4911 « Clients divers ».

L'exemple présenté au compte 416 « Clients douteux ou litigieux » illustre la technique comptable ci-dessus.

COMPTE 495 – DÉPRÉCIATION DES COMPTES DU GROUPE ET ASSOCIÉS

Le compte 495 « Dépréciation des comptes du groupe et associés **»** et ses subdivisions comptabilisent les dépréciations constatées à la clôture de l'exercice des créances comptabilisées aux comptes 451 « Groupes et associés » et 458 « Opérations faites en commun ou en groupement (GIE - GIP) ». Il s'agit notamment des créances en comptes courants qui sont remboursables à tout moment. Leur fonctionnement est abordé dans le fascicule relatif aux passifs non financiers.

Technique comptable (voir compte 4911)

COMPTE 496 – DÉPRÉCIATION DES COMPTES DE DÉBITEURS DIVERS

COMPTE 4962 – CRÉANCES SUR CESSIONS D'IMMOBILISATIONS

Le fonctionnement de ce compte est traité dans le fascicule relatif aux immobilisations corporelles (cf. norme 6).

COMPTE 4965 – CRÉANCES SUR CESSIONS DE VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT

Le compte 465 enregistre à son débit le montant des créances relatives à la cession de valeurs mobilières de placement dont le fonctionnement est abordé dans le fascicule relatif à la trésorerie (norme 10). Le compte 4965 « Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement » est soldé une fois le paiement effectué.

Technique comptable (voir compte 4911)

COMPTE 4967 – AUTRES COMPTES DÉBITEURS OU CRÉDITEURS

Le compte 4967 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs » comptabilise les dépréciations constatées à la clôture de l'exercice des créances comptabilisées aux comptes 467 « Autres comptes débiteurs et créditeurs ».

Technique comptable (voir compte 4911)

FASCICULE N° 10 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES COMPOSANTES DE LA TRÉSORERIE (CF. NORME 10)

Le présent fascicule décline les dispositions de la norme n° 10 « Les composantes de la trésorerie ».

Il porte sur les actifs et les passifs composant la trésorerie de l'organisme ainsi que sur les éléments rattachés à ces actifs et passifs.

Ce fascicule comporte :

– une section 1 « Les éléments d'actif et autres éléments rattachés à ces actifs »

– une section 2 « Les éléments de passif et autres éléments rattachés à ces passifs »

– une section 3 « Les régies et comptables secondaires », complétée d'une annexe « La comptabilité des régies ».

Les comptes de trésorerie sont enregistrés dans la classe 5 relative aux « comptes financiers ». Par ailleurs, la section 3 reprend l'ensemble des comptes permettant la comptabilisation des opérations des régisseurs.

Les comptes financiers enregistrent les flux de valeurs ainsi que les opérations réalisées avec les établissements financiers et le Trésor. Ils comprennent également les comptes relatifs aux placements de trésorerie tels que les valeurs mobilières de placement, les obligations et les bons du Trésor.

Les produits et les charges relatifs aux éléments de la trésorerie, qu'il s'agisse d'intérêts, de dividendes ou de produits de cession de valeurs mobilières sont traités dans la norme 4 « Les produits » et la norme 2 « Les charges ». Les éléments d'actif et de passif composant la trésorerie sont enregistrés au coût d'acquisition, hors frais accessoires.

Les critères de comptabilisation et d'évaluation des éléments de la trésorerie sont indiqués dans la norme 10.

Section 1 : Les éléments d'actif et autres éléments rattachés à ces actifs

Les actifs et leurs éléments rattachés comprennent les disponibilités, les valeurs mobilières de placement et les intérêts courus rattachés à ces actifs.

Les disponibilités sont les espèces détenues par l'organisme et toutes les valeurs qui, en raison de leur nature, sont immédiatement convertibles en espèces pour leur montant nominal.

Outre les espèces détenues par l'organisme, les disponibilités comprennent :

– les dépôts à vue (fonds sur les comptes au Trésor ou sur les comptes bancaires en euros ou en devises) ;

– les valeurs à l'encaissement ou à l'escompte, présentées à l'actif du bilan de l'organisme.

Les disponibilités et les valeurs mobilières de placement sont comptabilisées dans l'exercice au cours duquel les valeurs correspondantes sont acquises.

COMPTE 50. VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT

Les valeurs mobilières de placement, sont des titres acquis en vue de réaliser un gain à brève échéance, par opposition aux titres immobilisés destinés à des placements à long terme et inscrits au compte 27.

Les équivalents de trésorerie constituent une sous-catégorie des valeurs mobilières de placement.

Ils correspondent à des placements à court terme, facilement convertibles en un montant connu de trésorerie et soumis à un risque négligeable de changement de valeur. En pratique, ces placements ont une durée de vie courte, généralement moins de trois mois à leur date d'acquisition (ex : obligations à taux variable remboursables à moins de trois mois, OPCVM monétaires).

Les frais accessoires d'acquisition des valeurs mobilières de placement sont comptabilisés en charges.

Une information est fournie en annexe sur :

– la politique générale définie en matière de placement, le cadre législatif et réglementaire et les éventuelles dérogations obtenues en matière de gestion de trésorerie,

– la nature des valeurs mobilières de placement détenues,

– les méthodes d'évaluation appliquées,

– les méthodes utilisées pour le calcul des dépréciations et le montant des dépréciations par catégories,

– la valeur de marché à la clôture des valeurs mobilières de placement, ainsi qu'une information sur les plus-values latentes, le cas échéant par catégorie de valeurs mobilières.

COMPTE 501. PARTS DANS LES ENTREPRISES LIÉES – FILIALE

COMPTE 502. ACTIONS PROPRES DES ORGANISMES – FILIALE

Spécificité des filiales

Le compte 502 « Actions propres des organismes – filiale » est débité au moment du rachat par une société de ses propres actions, lorsque cette opération a explicitement pour objet soit la régularisation des cours de bourse, soit l'attribution des titres à ses salariés.

COMPTE 503. ACTIONS et COMPTE 504. AUTRE TITRE CONFÉRANT UN DROIT DE PROPRIÉTÉ

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

En matière de cession, les titres les plus anciens sont vendus les premiers.

Technique comptable :

1.Achats des actions :

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

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

2.Cessions d'actions :

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

Pour le montant de la valeur patrimoniale d'intégration

Débit 767x « Produits sur opérations de cessions des éléments financiers »

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

Simultanément, pour le prix de la cession

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

Crédit 767x « Produits sur opérations de cessions des éléments financiers »

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

Pour le montant de la valeur patrimoniale d'intégration

Débit 667x « Charges sur opérations de cessions des éléments financiers »

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

Simultanément, pour le prix de la cession

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

Crédit 667x « Charges sur opérations de cessions des éléments financiers »

En cas de moins-value latente constatée à la clôture, une dépréciation a pu être constituée au compte 6866 « Dotations aux dépréciations des éléments financiers » (voir commentaire compte 59).

En cas de cession, il convient de reprendre la dépréciation selon les modalités indiquées ci-dessous :

Débit subdivision intéressée du compte 590

Crédit 7866 « Reprises sur dépréciation des éléments financiers »

COMPTE 505. OBLIGATIONS ET BONS ÉMIS

Spécificité des établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial (EPIC).

Compte 5052 « Obligations et bons émis par l'établissement et rachetés par lui ». L'obligation est un titre négociable émis par une entreprise publique ou privée ou par l'État et donnant à son souscripteur le droit de créance sur l'émetteur.

Technique comptable : voir comptes 503 et 504.

COMPTE 506. OBLIGATIONS

Les écritures comptables relatives aux opérations d'acquisition ou de cession d'actions sont applicables aux opérations similaires effectuées sur des obligations.

Technique comptable : voir comptes 503 et 504.

COMPTE 507. BONS DU TRÉSOR ET BONS DE CAISSE À COURT TERME

Les écritures comptables relatives aux opérations d'acquisition ou de cession d'actions sont applicables aux opérations similaires effectuées sur les bons du Trésor.

Technique comptable : voir comptes 503 et 504.

COMPTE 508. AUTRES VALEURS MOBILIÈRES ET AUTRES CRÉANCES ASSIMILÉES

COMPTE 5081. AUTRES VALEURS MOBILIÈRES

Les écritures comptables relatives aux opérations d'acquisition ou de cession d'actions sont applicables aux opérations similaires effectuées sur les autres valeurs mobilières.

Technique comptable (voir comptes 503 et 504)

COMPTE 5082. BONS DE SOUSCRIPTION

Spécificité des établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial (EPIC).

Le bon de souscription est une option d'achat, c'est-à-dire un droit qui permet de souscrire ultérieurement, pendant une période fixée, de nouvelles valeurs mobilières à un prix fixé.

COMPTE 5088. INTÉRÊTS COURUS SUR OBLIGATIONS, BONS ET VALEURS ASSIMILÉES (PROCÉDURE D'INVENTAIRE)

Chaque émission obligataire est assortie d'un taux d'intérêt qui fixe le pourcentage de la valeur nominale qui sera le montant de revenu versé au souscripteur. La créance d'intérêts est acquise à la date d'échéance du coupon qui est annuelle.

Toutefois, les intérêts courus et non échus (ICNE) qui sont constatés à la clôture de l'exercice constituent des produits à recevoir qui doivent être rattachés au compte de valeurs mobilières.

Technique comptable :

Pour la part des ICNE constatés à la fin de l'exercice.

Débit 5088 « Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées »

Crédit 764 « Revenus des valeurs mobilières de placement ».

À l'ouverture de l'exercice suivant, l'écriture ci-dessus est extournée. A l'échéance, le coupon est encaissé au débit du compte du trésor en contrepartie du compte 764 « Revenus des valeurs mobilières de placement ».

N.B. Les prélèvements fiscaux sur les produits des placements à revenu fixe sont opérés par l'établissement payeur, mais ils sont à la charge du bénéficiaire des revenus qui doit enregistrer d'une part, en produits, les intérêts bruts acquis et d'autre part, en charges, le prélèvement forfaitaire les concernant au compte 6358 « Autres droits ».

COMPTE 51. BANQUES, ÉTABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILÉS (hors 5186 et 5159)

COMPTE 511. VALEURS A L'ENCAISSEMENT

Les aspects relatifs aux effets, à la carte bancaire et aux impayés font l'objet de développements particuliers.

Technique comptable

Remise de valeurs à l'encaissement :

Débit subdivision intéressée du compte 511

Crédit compte de tiers intéressé

Comptabilisation des encaissements :

Débit 512 « Banques » ou 515 « Trésor »

Crédit subdivision intéressée du compte 511 « Valeurs à l'encaissement ».

COMPTE 5112. CHÈQUES À ENCAISSER

Technique comptable

Encaissement par chèque bancaire

Débit 5112 « Chèques à encaisser »

Crédit compte de tiers intéressé.

Puis, à réception de l'avis de crédit

Débit 5151 « Compte au Trésor » ou 512 « Banques »

Crédit 5112 « Chèques à encaisser ».

COMPTE 5113. EFFETS A L'ENCAISSEMENT

Le compte 5113 enregistre la remise à l'encaissement de titres spéciaux de paiement tels que, par exemple, des tickets-restaurants ou des chèques-vacances.

Technique comptable

Remise d'effets à l'encaissement

Débit 5113 « Effets à l'encaissement »

Crédit compte de tiers intéressé

Encaissements des effets

Débit 512 « Banques » ou 5151 « Compte au Trésor », pour le montant effectivement encaissé,

Débit 4721 « Dépenses payées avant ordonnancement », pour le montant de la commission prélevée (lorsque c'est le cas)

Crédit 5113 « Effets à l'encaissement », pour la totalité de la somme.

Comptabilisation des frais de gestion lorsqu'une commission est prélevée

Débit 6223 « Frais sur titres spéciaux de paiement (chèques vacances, tickets restaurants…) »

Crédit 4721 « Dépenses payées avant ordonnancement ».

COMPTE 5114. EFFETS A L'ESCOMPTE

L'organisme public qui est titulaire d'une créance commerciale matérialisée par un effet de commerce peut disposer du montant de sa créance immédiatement. Il doit alors remettre à l'escompte l'effet auprès d'un établissement financier qui lui verse le montant de la créance minoré des frais de rémunération (intérêt et commission d'endossement). La remise à l'escompte est une opération de mobilisation qui consiste à transmettre la propriété de l'effet de commerce à l'établissement financier.

Technique comptable

Remise de l'effet

Débit 5114 « Effets à l'escompte »

Crédit compte de tiers intéressé

Comptabilisation des encaissements

Débit 515 « Trésor »,

Débit 6275 « Frais sur effets (commission d'endossement, commissions sur cartes bancaires…) »

Débit 6616 « Intérêts bancaires sur opérations de financement (escompte) »

Crédit 5114 « Effets à l'escompte ».

COMPTE 5115. CARTES BANCAIRES A L'ENCAISSEMENT

Toutes les recettes des établissements publics sont susceptibles d'être encaissées par carte bancaire.

Technique comptable :

Encaissements par l'agent comptable : Opération effectuée quotidiennement lors de la remise des justificatifs à l'agent comptable pour le montant total des recettes encaissées.

Débit 5115 « Cartes bancaires à l'encaissement »

Crédit 4718 « Autres recettes à régulariser »

À réception de l'avis de crédit émis par le teneur de compte et après rapprochement avec le relevé reçu du centre de traitement

Débit 4721 « Dépenses payées avant ordonnancement » (pour le montant de la commission prélevée)

Débit 512 « Banque » ou 515 « Trésor », pour la somme effectivement portée par le teneur de compte au crédit du compte de l'établissement

Crédit 5115 « Cartes bancaires à l'encaissement »

Comptabilisation de la commission *:*

Débit 6275 « Frais sur effets (commission d'endossement, commissions sur cartes bancaires…) »

Crédit 4721 « Dépenses payées avant ordonnancement », pour le montant de la commission prélevée.

COMPTE 5117. VALEURS IMPAYÉES

Ce compte est destiné à suivre la régularisation des valeurs impayées (chèques, cartes bancaires, prélèvements, …) qui doit intervenir dans les meilleurs délais.

Technique comptable

Exemple 1 : Information d'un chèque impayé par le teneur de comptes

Pour mémoire, constatation d'une créance lors de la prise en charge d'un titre de recette :

Débit 4111 « Clients – ventes de biens ou de prestations de services »

Crédit du compte de produit 7x intéressé

et

à réception du chèque :

Débit 5112 « Chèques bancaires à encaisser »

Crédit 4111 « Clients – ventes de biens ou de prestations de services »

a) si compte DFT

Réception du relevé DFT crédité du montant du chèque (préalablement au constat de l'impayé) :

Débit 5151 « Compte au Trésor »

Crédit 5112 « Chèques bancaires à encaisser »

Après représentation du chèque par le STC[69], constatation du chèque impayé sur le relevé et reconstitution de la créance

Débit 5117 « Valeurs impayées »

Crédit 5151 « Compte au Trésor »

et

Débit 416 « Clients douteux ou litigieux »

Crédit 5117 « Valeurs impayées »

Si l'impayé est régularisé

Débit compte de disponibilités

Crédit 416 « Clients douteux ou litigieux »

S'il n'y a pas de régularisation, le compte 416 peut être apuré par le biais d'une admission en non valeur (débit 654 « Pertes sur créances irrécouvrables » par crédit 416).

b) si compte bancaire

Constatation des effets impayés

Débit 5117 « Valeurs impayées »

Crédit 5112 « Chèques bancaires à encaisser »,

69 Service de traitement des chèques

Si le chèque est représenté en l'état ou si le redevable établit un nouveau chèque

Débit 5112 « Chèques bancaires à encaisser »,

Crédit 5117 « Valeurs impayées »

Si l'impayé est régularisé

Débit compte de disponibilités

Crédit 5117 « Valeurs impayées »

Si l'impayé n'est pas régularisé, la créance de l'organisme est rétablie

Débit 416 « Clients douteux ou litigieux »

Crédit 5117 « Valeurs impayées »

Comme au a), le compte 416 peut être apuré par le biais d'une admission en non valeur (débit 654 « Pertes sur créances irrécouvrables » par crédit 416).

Exemple 2 : Rejet de paiement par carte bancaire

Pour mémoire, constatation d'une créance lors de la prise en charge d'un titre de recette :

Débit 4111 « Clients – ventes de biens ou de prestations de services »

Crédit du compte de produit 7x intéressé

et

À la date de l'encaissement par carte bancaire :

Débit 5115 « Cartes bancaires à l'encaissement »

Crédit 4111 « Clients – ventes de biens ou de prestations de services »

Constatation du rejet de paiement et reconstitution de la créance

Débit 5117 « Valeurs impayées »

Crédit 5115 « Cartes bancaires à l'encaissement »,

et

Débit 416 « Clients douteux ou litigieux »

Crédit 5117 « Valeurs impayées »

Si le redevable régularise l'impayé

Débit compte de disponibilités,

Crédit 416 « Clients douteux ou litigieux »

En l'absence de régularisation, le compte 416 peut être apuré par le biais d'une admission en non valeur (débit 654 « Pertes sur créances irrécouvrables » par crédit 416).

Exemple 3 : Rejet de prélèvement

Pour mémoire, constatation d'une créance lors de la prise en charge d'un titre de recette :

Débit 4111 « Clients – ventes de biens ou de prestations de services »

Crédit du compte de produit 7x intéressé

et

À la date du prélèvement :

Débit 5118 « Autres valeurs à l'encaissement »

Crédit 4111 « Clients – ventes de biens ou de prestations de services »

Constatation du prélèvement impayé

Débit 5117 « Valeurs impayées »

Crédit 5118 « Autres valeurs à l'encaissement »,

Si le redevable régularise l'impayé

Débit compte de disponibilités,

Crédit 5117 « Valeurs impayées »

En l'absence de régularisation, la créance de l'organisme est rétablie

Débit 416 « Clients douteux ou litigieux »
Crédit 5117 « Valeurs impayées ».

En l'absence de régularisation, le compte 416 peut être apuré par le biais d'une admission en non valeur (débit 654 « Pertes sur créances irrécouvrables » par crédit 416).

COMPTE 5118. AUTRES VALEURS A L'ENCAISSEMENT

Le compte 5118 est notamment utilisé pour retracer les recouvrements par prélèvements automatiques.

Technique comptable

Constatation du prélèvement à l'échéance

Débit 5118 « Autres valeurs à l'encaissement »
Crédit compte de tiers intéressé.

Encaissements des fonds à réception de l'avis de crédit

Débit 51x « compte de disponibilités » pour la somme effectivement portée par le teneur de compte au crédit du compte de l'établissement
Crédit 5118 « Autres valeurs à l'encaissement ».

COMPTE 512. BANQUES

Ce compte est subdivisé pour distinguer les comptes tenus en euros des comptes tenus en monnaies étrangères :

COMPTE 5121. COMPTE EN MONNAIE NATIONALE

COMPTE 5124. COMPTE EN MONNAIES ÉTRANGÈRES

Les organismes peuvent à titre dérogatoire disposer d'un compte bancaire sous réserve d'une autorisation délivrée par le ministre chargé de l'économie et le ministre chargé du budget (GBCP).

Les établissements peuvent donc, le cas échéant, disposer de plusieurs comptes bancaires ; mais aucune compensation ne peut être opérée entre les comptes à solde créditeur et les comptes à solde débiteur.

Technique comptable

Encaissement

Débit 512 « Banques »
Crédit 5112 « Chèques à encaisser », ou crédit compte de tiers intéressé

Décaissement

Débit compte de tiers intéressé
Crédit subdivision intéressée du compte 512 « Banques »

Les disponibilités en devises existant à la clôture de l'exercice sont converties en euros sur la base du dernier cours de change. Des écarts de conversion devront être comptabilisés à la clôture de l'exercice. Les modalités comptables relatives aux écarts de conversion sont abordées dans le fascicule relatif à l'actif circulant (cf. norme 9).

COMPTE 515. TRÉSOR

COMPTE 5151. COMPTE AU TRÉSOR

Technique comptable

Encaissement par chèque bancaire

Débit 5112 « Chèques bancaires à encaisser »
Crédit compte de tiers intéressé

Puis à réception de l'avis de crédit

Débit 5151 « Compte au Trésor »

Crédit 5112 « Chèques à encaisser » ou compte de tiers intéressé

Encaissement d'un virement

Débit 5151 « Compte au Trésor »

Crédit compte de tiers intéressé

Paiement à un tiers

Débit compte de tiers intéressé

Crédit 5151 « Compte au Trésor »

COMPTE 516. AGENTS DE CHANGE ET SOCIÉTÉS DE BOURSE

Spécificité des établissements publics d'aménagement (EPA), des établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial (EPIC) et des établissements publics fonciers (EPF).

Ce compte retrace les opérations effectuées par l'intermédiaire d'un agent de change, notamment lorsqu'un compte est ouvert chez l'agent de change au nom de l'établissement.

COMPTE 517. PLACEMENTS AUPRÈS DU TRÉSOR

Les modalités de fonctionnement du compte à terme et du compte de placement rémunéré ouverts auprès du Trésor sont fixées par arrêté du 24 janvier 2013 portant application des articles 43 à 47, 134, 138, 141, 142, 143, 195 et 197 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique et encadrant les comptes de disponibilité et les dépôts de fonds au Trésor.

L'ouverture des comptes à terme ou de placements rémunérés suppose une dérogation des ministres chargés du budget et de l'économie (article 197 du décret précité).

COMPTE 5171. COMPTE A TERME

Technique comptable

Alimentation du compte à terme :

Débit 5171 « Compte à terme »

Crédit 5151 « Compte au trésor »

Clôture du compte à terme :

Débit 5151 « Compte au trésor »

Crédit 5171 « Compte à terme »

Comptabilisation des intérêts perçus :

Débit 5151 « Compte au trésor »

Crédit 7688 « Autres ».

Si la clôture du compte à terme intervient sur l'exercice N+1, un produit d'intérêts à recevoir doit être constaté en fin d'exercice N (cf. commentaires du compte 5187).

COMPTE 5172. COMPTE DE PLACEMENT RÉMUNÉRÉ

Technique comptable (voir comptes 512 et 515)

COMPTE 518. INTÉRÊTS COURUS (AVEC SOLDE DÉBITEUR)

COMPTE 5187. INTÉRÊTS COURUS À RECEVOIR (OPÉRATIONS DE FIN D'EXERCICE)

Si les comptes courants et les dépôts présentent un solde débiteur, il convient de rattacher à l'exercice

le produit d'intérêt à la clôture de l'exercice et de la comptabiliser au compte « 5187 Intérêts courus à recevoir ».

Technique comptable

Constatation des produits d'intérêts

Débit 5187 « Intérêts courus à recevoir ».

Crédit 7681 « Intérêts des comptes financiers débiteurs ».

COMPTE 52. INSTRUMENTS DE TRÉSORERIE (COMPTE D'ATTENTE)

Les variations de valeur des contrats de couverture (d'un risque) sont enregistrées dans le compte d'attente 52 puis rapportées au compte de résultat sur la durée de vie résiduelle de l'élément couvert de manière symétrique au mode de comptabilisation des produits et des charges sur cet élément.

Remarque : Ce compte peut être débiteur (compte d'actif) ou créditeur (compte de passif). Dans ce dernier cas, il est classé dans les éléments de passif et autres éléments rattachés à ces passifs .

COMPTE 53. CAISSE

Le principe d'unité de caisse s'applique à toutes les catégories d'établissements. Un seul compte de caisse doit figurer dans la comptabilité de l'établissement.

COMPTE 531. CAISSE

Le compte 531 « Caisse » est débité du montant des espèces encaissées par l'établissement et est crédité du montant des espèces décaissées. Son solde est toujours débiteur ou nul.

Technique comptable

Encaissement d'espèces

Débit 531 « Caisse »

Crédit compte de tiers intéressé ou du compte 54

Décaissement d'espèces

Débit du compte de tiers intéressé ou du compte 54

Crédit 531 « Caisse ».

Remarque : cf. compte 585 pour la technique comptable des virements internes de fonds.

COMPTE 58. VIREMENTS INTERNES

Les comptes de virements internes sont des comptes de passage utilisés pour la comptabilisation pratique d'opérations au terme desquelles ils doivent se trouver soldés.

COMPTE 581. VIREMENTS INTERNES DE COMPTES

Ce compte peut être utilisé pour les établissements tenant leur comptabilité selon le système dit « centralisateur ». Il est simultanément débité et crédité pour une même opération (le solde du compte est toujours nul).

COMPTE 585. VIREMENTS INTERNES DE FONDS

Ce compte est notamment destiné à permettre la centralisation, sans risque de double emploi, des virements de fonds d'un compte de disponibilités (caisse ou banque) à un autre compte de disponibilités (banque ou caisse). Il est utilisé pour les mouvements internes de fonds. Son solde est nul à l'issue des opérations réciproques.

Technique comptable

Décaissement du compte caisse vers le compte au trésor

Débit 585 « Virements internes de fonds »

Crédit 531 « Caisse »

et à réception du relevé DFT

Débit 5151 « Compte au trésor »

Crédit 585 « Virements internes de fonds »

Approvisionnement de la caisse par les fonds du compte au trésor

Débit 585 « Virements internes de fonds »

Crédit 5151 « Compte au trésor »

et concomitamment

Débit 531 « Caisse »

Crédit 585 « Virements internes de fonds »

COMPTE 59. DÉPRÉCIATIONS DES COMPTES FINANCIERS

De la comparaison de la valeur d'inventaire et du coût d'entrée résulte des plus-values et des moins-values latentes. Les plus-values latentes ne sont pas comptabilisées. Les moins-values latentes font l'objet de dépréciations sans compensation avec les plus-values latentes.

Technique comptable

Constitution d'une dépréciation

Débit 6866 « Dotations aux dépréciations des éléments financiers »

Crédit subdivision intéressée du compte 590

Reprise d'une dépréciation en tout ou partie notamment en cas de cession

Débit subdivision intéressée du compte 590

Crédit 7866 « Reprises sur dépréciations des éléments financiers »

Section 2 : Les éléments de passif et autres éléments rattachés à ces passifs

Les éléments de la trésorerie passive sont la contrepartie de fonds reçus remboursables à vue ou à très court terme et pouvant donner lieu à rémunération.

Ils comprennent les dettes immédiatement exigibles en espèces pour leur montant nominal (découverts bancaires, effets à payer à échéance immédiate) ainsi que les intérêts courus rattachés à ces passifs.

Les autres éléments de passif composant la trésorerie sont les dettes liées à l'utilisation des lignes de crédit.

Les éléments de passif composant la trésorerie sont comptabilisés dans l'exercice au cours duquel les obligations correspondantes sont nées.

COMPTE 51. BANQUES, ÉTABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILÉS (avec un solde créditeur)

COMPTE 5159. RÈGLEMENTS EN COURS DE TRAITEMENT

La tenue du compte 5159 est destinée à faciliter l'ajustement du compte au Trésor. En effet, ce compte permet de comptabiliser les opérations en instance de paiement (chèques, cartes bancaires, virements émis…) par l'établissement sur leur compte de dépôt de fonds au Trésor.

Technique comptable

Mise en paiement

Débit compte de tiers intéressé

Crédit 5159 « Règlements en cours de traitement »

Réception de l'avis de débit

Débit 5159 « Règlements en cours de traitement »

Crédit 5151 « Compte au Trésor ».

Remarque : L'utilisation du compte transitoire 5159 est facultative pour les modes de paiement ne générant pas de frais ou de commissions bancaires. En effet, l'ajustement du compte 5151 (voire 512) avec le relevé de compte peut s'effectuer via la technique du rapprochement bancaire permettant d'identifier un décalage entre la comptabilisation d'un paiement et sa date d'inscription effective sur le relevé de compte.

COMPTE 518. INTÉRÊTS COURUS (avec solde créditeur)

COMPTE 5186 INTÉRÊTS COURUS À PAYER (opérations de fin d'exercice)

Si les comptes courants et les dépôts présentent un solde créditeur, il convient de rattacher à l'exercice la charge d'intérêt à la clôture de l'exercice et de la comptabiliser au compte 5186 « Intérêts courus à payer ».

Technique comptable

Constatation des charges d'intérêts

Débit 6615 « Intérêts des comptes courants et des dépôts créditeurs »

Crédit 5186 « Intérêts courus à payer ».

COMPTE 519. CONCOURS BANCAIRES COURANTS

Le compte 519 retrace les éléments de passifs qui sont la contrepartie de fonds reçus remboursables à vue ou à très court terme et pouvant donner lieu à rémunérations ainsi que les intérêts courus non échus (ICNE) rattachés à ces passifs.

COMPTE 5191. CRÉDIT DE MOBILISATION DE CRÉANCES COMMERCIALES (CMCC)

COMPTE 5193. MOBILISATION DE CRÉANCES NÉES À L'ÉTRANGER

Spécificité des établissements publics industriels et commerciaux-(EPIC)

Les effets financiers créés en représentation des crédits consentis à l'établissement dans le cadre d'opérations de mobilisation de créances commerciales (CMCC) ou de mobilisation de crédits à l'exportation (MCE) sont comptabilisés respectivement aux comptes 5191 et 5193.

COMPTE 5192. LIGNES DE CRÉDIT DE TRÉSORERIE

Sont enregistrés au compte 5192 les mouvements sur lignes de crédits de trésorerie.

La ligne de trésorerie est un droit de tirage permanent défini dans les termes du contrat entre la banque et l'établissement, consenti pour une durée et dans la limite d'un plafond précis. Son objectif est de couvrir les besoins ponctuels résultant des décalages entre les sorties et les entrées de fonds de l'établissement.

L'utilisation du compte 5192 est notamment activée dans le cas des prêts garantis par un warrant agricole proposés par l'ordonnateur et décidés par le conseil d'administration. Il est précisé que le warrant agricole constitue un gage sans dépossession du bien. Dans les exploitations des établissements publics nationaux d'enseignement agricole (EPNEA), il peut concerner les récoltes, les stocks de produits, les animaux, mais pas le matériel.

Une information en annexe est donnée sur le montant des lignes de découverts autorisées.

Technique comptable

Encaissements des fonds sur tirage d'une ligne de crédit de trésorerie

Débit 51 compte de disponibilités

Débit 4721 « Dépenses payées avant ordonnancement »

Crédit 5192 « Lignes de crédit de trésorerie »

Comptabilisation de la commission bancaire

Débit 6278 « Autres frais et commissions »

Crédit 4721 « Dépenses payées avant ordonnancement »

Remboursement de la ligne de crédit de trésorerie

Débit 5192 « Lignes de crédit de trésorerie »

Crédit 51 compte de disponibilités

Paiement des intérêts

Débit 6615 « Intérêts des comptes courants et de dépôts créditeurs »

Crédit 51 compte de disponibilités.

En fin d'exercice, les intérêts courus non échus sont portés au débit du compte 6615 par le crédit du compte

5198 (cf. ci-dessous).

COMPTE 5198. INTÉRÊTS COURUS SUR CONCOURS BANCAIRES COURANTS

Les intérêts courus non échus à la clôture de l'exercice sont inscrits au compte 5198.

Technique comptable

Constatation de la charge d'intérêts

Débit 6615 « Intérêts des comptes courants et des dépôts créditeurs »

Crédit 5198 « Intérêts courus à payer sur concours bancaires courants »

Section 3 : Les régies et comptables secondaires

Cette section présente les modalités de comptabilisation, par l'agent comptable, des opérations relatives à des régies ou des agences comptables secondaires. En complément, une annexe au présent fascicule, est plus spécifiquement dédiée à la tenue, par le régisseur, des opérations de la régie.

COMPTE 54. RÉGIES D'AVANCES ET ACCRÉDITIFS

COMPTE 541. COMPTABLES SECONDAIRES

Le compte 541 retrace uniquement les opérations de transfert de fonds entre agents comptables principaux et agents comptables secondaires.

Technique comptable

Transfert de fonds aux comptables secondaires

Débit 541 « Comptables secondaires »

Crédit compte 51 ou compte 53

Réception des fonds transmis par les comptables secondaires

Débit compte 51 ou compte 53

Crédit 541 « Comptables secondaires ».

L'intégration par l'agent comptable principal des opérations des agents comptables secondaires sera comptabilisée par l'intermédiaire des comptes 181 « Comptes de liaison des établissements » et 4722 « dépenses des comptables secondaires à vérifier » (cf. fascicule 12).

COMPTE 543. RÉGIES – OPÉRATIONS DE DÉPENSES

Le compte 543 et le compte 4725 « Dépenses des régisseurs à vérifier » permettent de retracer les relations entre les régisseurs réalisant des opérations de dépenses et l'agent comptable.

Technique comptable

Comptabilisation de l'avance consentie aux régisseurs (avance initiale ou reconstitution de l'avance)

Débit 543 « Régies – Opérations de dépenses »

Crédit compte 51 ou compte 53

Comptabilisation de la suppression ou la réduction d'avance

Débit compte 51 ou compte 53

Crédit 543 « Régies – Opérations de dépenses »

Sur production de justificatifs par les régisseurs, constatation de l'avance consommée au titre des dépenses effectuées par ces derniers

Débit 4725 « Dépenses des régisseurs à vérifier »

Crédit 543 « Régies – Opérations de dépenses »

Puis, après vérification des pièces justificatives, comptabilisation des charges relatives aux dépenses acceptées :

Débit des comptes de charges concernés (6x) et du compte de TVA déductible (4456x) le cas échéant

Crédit 4725 « Dépenses des régisseurs à vérifier »

Constatation des dépenses rejetées et ajustement du montant de l'avance à reconstituer

Débit 543 « Régies – Opérations de dépenses »

Crédit 4725 « Dépenses des régisseurs à vérifier »

L'avance est ainsi reconstituée à hauteur des charges enregistrées au titre des dépenses acceptées.

En fin d'année, une vigilance particulière doit être apportée sur la justification des dernières opérations réalisées par les régisseurs car toutes les dépenses réglées, dûment justifiées et régulières, doivent être intégrées dans les comptes de l'organisme au plus tard au 31 décembre de l'exercice. De façon générale, il convient de prendre toute disposition utile pour que l'ordonnancement des dépenses payées par les régisseurs en fin d'année intervienne au plus tard le 31 décembre de l'exercice. Au cas particulier des dépenses des régisseurs sur les derniers jours de l'exercice N, si la remise des pièces justificatives ne permet pas l'émission des demandes de paiement avant le 31 décembre N, l'agent comptable constate, lorsque leur montant est significatif, des charges à payer à comptabiliser (CAPAC) pendant la période d'inventaire.

Remarques :

– La comptabilité du régisseur réalisant des opérations de dépenses est décrite dans l'annexe relative à la comptabilité des régies (paragraphe 1.2.2). Ce dernier doit notamment utiliser le compte spécifique 4526 « Régies - opérations de gestion en dépenses » pour constater les dépenses effectuées et la remise des pièces justificatives correspondantes à l'organisme ou à l'agent comptable pour la reconstitution de l'avance. Afin de faciliter l'intégration des opérations dans la comptabilité de l'organisme, ce compte peut être subdivisé de façon à ce que sa terminaison 6… corresponde aux comptes de charges par nature associés aux dépenses effectuées. Les comptes de charges (comptes de classe 6) ne doivent pas être ouverts dans la comptabilité du régisseur. Ces comptes sont mouvementés exclusivement par l'agent comptable.

– Pour les régies à l'étranger disposant d'un compte en devises différentes de l'euro, l'agent comptable constate, en fonction des variations de taux de change, d'éventuels pertes ou gains de change lors de l'intégration des opérations du régisseur (cf. commentaires des comptes 6586 et 7586).

COMPTE 545. RÉGIES – OPÉRATIONS DE RECETTES

Le compte 545 et le compte 4715 « Recettes des régisseurs à vérifier » permettent de retracer les relations entre les régisseurs réalisant des opérations de recettes et l'agent comptable. Plus spécifiquement, le compte 545 retrace les opérations liées au fonds de caisse des régisseurs.

Technique comptable

Mise en place ou augmentation du fonds de caisse initial :

Débit 545 « Régies – Opérations de recettes »

Crédit 531 « Caisse »

Reversement ou réduction du fonds de caisse :

Débit compte 51 ou 53

Crédit 545 « Régies – Opérations de recettes »

Modalités de comptabilisation des opérations des régisseurs de recettes :

– Comptabilisation des fonds transférés par les régisseurs de recettes

Débit compte 51 ou compte 53

Crédit 4715 « Recettes des régisseurs à vérifier ».

– Comptabilisation des produits perçus par les régisseurs à réception des pièces justificatives

Après vérification des pièces justificatives remises par les régisseurs, les produits correspondants aux recettes encaissées sont constatés ainsi que les éventuels frais bancaires de la régie liés aux encaissements par carte bancaire ou autre frais relatifs aux instruments de paiement générant des commissions :

Débit 4715 « Recettes des régisseurs à vérifier » (montant net encaissé par les régisseurs)

Débit 4721 « Dépenses payées avant ordonnancement » (montant des frais bancaires prélevés)

Crédit des comptes de produits par nature (7x) et le cas échéant du compte de TVA collectée (4457x)

Le compte 4721 est régularisé lors de la prise en charge d'une demande de paiement au débit du compte 6275 « Frais sur effets (commissions d'endossement, commissions sur cartes bancaires …) » ou du compte 6223 « Frais sur titres spéciaux de paiement (chèques vacances, tickets restaurant …) ».

En fin d'année, une vigilance particulière doit être apportée sur les reversements des derniers encaissements des régisseurs et la justification des opérations correspondantes car toutes les recettes reconnues régulières encaissées par ces derniers doivent être intégrées dans les comptes de l'organisme au plus tard au 31 décembre de

l'exercice.

De façon générale, il convient de prendre toute disposition utile pour que l'émission des titres de recettes des produits encaissés dans les derniers jours de l'année intervienne au plus tard le 31 décembre de l'exercice.

Au cas particulier des encaissements des régisseurs sur les derniers jours de l'exercice N, si la remise des pièces justificatives ne permet pas l'émission des titres de recettes au plus tard le 31 décembre N, l'agent comptable constate, si leur montant est significatif, des produits à recevoir pendant la période d'inventaire.

Remarques :

– La comptabilité du régisseur réalisant des opérations de recettes est décrite dans l'annexe relative à la comptabilité des régies (paragraphe 1.2.3). Ce dernier doit notamment utiliser le compte spécifique 4527 « Régies – opérations de gestion en recettes » pour constater les recettes encaissées et la remise des pièces justificatives correspondantes à l'organisme ou à l'agent comptable. Afin de faciliter l'intégration des opérations dans la comptabilité de l'organisme, ce compte peut être subdivisé de façon à ce que sa terminaison 7… corresponde aux comptes de produits par nature associés aux recettes encaissées. Les comptes de produits (comptes de classe 7) ne doivent pas être ouverts dans la comptabilité du régisseur. Ces comptes sont mouvementés exclusivement par l'agent comptable.

– Pour les régies à l'étranger disposant d'un compte en devises différentes de l'euro, l'agent comptable constate, en fonction des variations de taux de change, d'éventuels pertes ou gains de change lors de l'intégration des opérations du régisseur (cf. commentaires des comptes 6586 et 7586).

Cas particuliers :

1) Chèques impayés

Lorsqu'un chèque encaissé en régie est considéré comme impayé, il a généralement déjà fait l'objet de plusieurs représentations par la Banque de France. La phase amiable a donc expiré. Le régisseur remet à l'agent comptable la copie recto verso de tout chèque impayé accompagné de la notification du rejet de banque. L'agent comptable en suit le recouvrement à l'appui d'un titre de recettes émis par l'ordonnateur à l'encontre du redevable :

Technique comptable

Prise en charge d'un titre à l'encontre du redevable

Débit 411 « Clients » : 10 €

Crédit 7 … : 10 €

puis imputation du chèque impayé :

Débit 5117 « Valeurs impayées » : 10 €

Crédit 411 « Clients » : 10 €.

Le chèque doit être régularisé à la diligence de l'agent comptable dans les mêmes conditions que les chèques impayés reçus directement par lui.

Point d'attention :

En complément du titre émis au nom du redevable, si l'opération de recette concernée par le chèque impayé a déjà fait l'objet d'une intégration en produits dans les comptes de l'organisme au cours d'une précédente remise de pièces justificatives du régisseur, une réduction du titre correspondant doit être opérée à hauteur de l'impayé. Le régisseur déduit le montant de l'impayé du versement suivant.

Technique comptable

<u>En janvier N</u> :

Comptabilisation des fonds transférés par le régisseur de recettes à hauteur de 500 € :

Débit 5151 « Compte au Trésor » : 500 €

Crédit 4715 « Recettes des régisseurs à vérifier » : 500 €

Comptabilisation des produits perçus par le régisseur à réception des pièces justificatives

Débit 4715 « Recettes des régisseurs à vérifier » (montant net encaissé par les régisseurs) : 500 €

Crédit des comptes de produits par nature : 500 €

<u>En février N</u>, informé d'un chèque impayé de 10 € portant sur une recette intégrée en janvier, le régisseur déduit ce montant du versement suivant.

Comptabilisation des fonds transférés par le régisseur de recettes à hauteur de 450 € (recettes encaissées sur

la période 460 € moins montant de l'impayé) :

Débit 5151 « Compte au Trésor » : 450 €

Crédit 4715 « Recettes des régisseurs à vérifier » : 450 €

À réception des pièces justificatives (dont la copie du chèque impayé) :

a) Réduction du titre correspondant au produit concerné par l'impayé :

Débit du compte 7x concerné (voire compte 6583 si ex. antérieur) : 10 €

Crédit 4664 « Excédents de versement à rembourser » : 10 €

b) Comptabilisation des produits perçus par le régisseur :

Débit 4715 « Recettes des régisseurs à vérifier » : 450 €

Débit 4678 « Autres » : 10 €

Crédit des comptes de produits par nature : 460 €

c) Régularisation de l'excédent de versement lié à l'impayé :

Débit 4664 « Excédents de versement à rembourser » : 10 €

Crédit 4678 « Autres » : 10 €.

2) Recouvrement par le régisseur de recettes de sommes relatives à des droits non encore acquis à l'organisme (ex : encaissement du règlement d'un spectacle qui n'a pas encore eu lieu).

Lors de la vérification des pièces justificatives, la recette régulière, acceptée, ne peut donner lieu à la constatation d'un produit. Dans ce cas, un titre d'avance doit être émis par l'ordonnateur.

Technique comptable

Prise en charge du titre de recette d'avance par l'agent comptable pour le montant de la prestation encaissé par le régisseur

Débit 4111 « Clients – Ventes de biens ou de prestations de services »

Crédit 4191 « Clients – Avances et acomptes reçus sur commandes en cours »

Rapprochement de l'encaissement reversé par le régisseur avec le titre de recettes d'avance

Débit 4715 « Recettes des régisseurs à vérifier »

Crédit 4111 « Clients – Ventes de biens ou de prestations de services »

À la date d'acquisition du droit (prestation réalisée et facturation), prise en charge du titre de recettes portant récupération de l'avance

Débit 4191 « Clients – Avances et acomptes reçus sur commandes en cours »

Crédit compte intéressé de la classe 7

COMPTE 548. AVANCES POUR MENUES DÉPENSES

Fonctionnant comme le compte 543, le compte 548 enregistre les avances confiées à titre permanent ou occasionnel à certains agents pour le règlement au comptant des menues dépenses et dont le faible montant ne justifie pas l'institution d'une régie. Le montant de ces avances est fixé par un seuil sur la décision de l'ordonnateur et sur l'avis favorable de l'agent comptable.

Technique comptable

Comptabilisation des avances consenties

Débit 548 « Avances pour menues dépenses »

Crédit compte de disponibilités

Comptabilisation des dépenses acceptées au vu de pièces justificatives

Débit 4721 « Dépenses payées avant ordonnancement »

Crédit 548 « Avances pour menues dépenses »

Comptabilisation des dépenses rejetées

Débit 548 « Avances pour menues dépenses »

Crédit 4721 « Dépenses payées avant ordonnancement »

Réductions ou suppressions d'avances

Débit compte de disponibilités

Crédit 548 « Avances pour menues dépenses ».

ANNEXE : LA TENUE DES COMPTES PAR LE RÉGISSEUR

Les dispositions génériques de fonctionnement de la comptabilité des régies présentées ci-après peuvent être précisées et adaptées par l'agent comptable afin de répondre aux spécificités d'organisation des régisseurs dont ils centralisent les opérations. La tenue comptable d'une régie doit répondre aux exigences et aux principes de la comptabilité publique.

Elle peut être suivie au sein d'un module dédié du système d'information comptable et financier. Si le nombre réduit de certaines catégories d'opérations le justifie, le régisseur peut être autorisé par l'ordonnateur ou l'agent comptable à suivre ses opérations sur un tableur.

La comptabilité des opérations de dépenses des régies doit permettre de dégager à tout moment la situation de l'avance reçue et de retracer toutes les dépenses que le régisseur est habilité à payer par l'acte constitutif de la régie. Elle est retracée en fonction des modes de règlement des dépenses prévus par l'acte de création de la régie. La production périodique des pièces justificatives des dépenses du régisseur permet la reconstitution régulière de l'avance par l'agent comptable.

La comptabilité des opérations de recettes des régies doit permettre de dégager à tout moment le solde de la caisse et des valeurs et de retracer toutes les recettes que le régisseur est habilité à encaisser par l'acte constitutif de la régie. Elle est retracée en fonction des modes de perception des droits prévus dans l'acte constitutif. Elle est périodiquement apurée par le versement des disponibilités et des justifications de recettes à l'agent comptable.

Lorsqu'un régisseur effectue des opérations de dépenses et de recettes, il doit tenir une seule comptabilité retraçant l'ensemble des opérations qu'il est habilité à effectuer.

Lorsque les régisseurs manient des valeurs, un suivi comptable spécifique est nécessaire afin de justifier le nombre de valeurs détenues (justifications des entrées et sorties de valeurs par catégories et par tarifs, restitution de pièces justificatives ...).

1. LES COMPTES ET LEUR FONCTIONNEMENT

Les comptes des régies permettent de distinguer et de classer en grandes catégories les opérations effectuées par les régisseurs. Les principales opérations sont présentées dans des tableaux récapitulatifs.

1.1. LES COMPTES DE DISPONIBILITÉS

Les comptes de disponibilités ouverts dans la comptabilité du régisseur sont fonction des moyens de règlement acceptés pour les régies de recettes et des modes de règlement autorisés pour les régies d'avances. Dans tous les cas, le compte 531 « Caisse » enregistre les mouvements en espèces.

Les comptes de disponibilités qui enregistrent au débit les augmentations de disponibilités et au crédit les diminutions, doivent présenter un solde débiteur égal au montant des disponibilités que le régisseur doit présenter ou justifier. Par exception, le compte 5159 « Règlements en cours de traitement » est le seul compte de disponibilités présentant un solde créditeur.

Tableau synthétique sur le fonctionnement des comptes de disponibilités

Comptes	Opérations en débit et en crédit	Observations
5112 - chèques à l'encaissement	DÉBIT : chèques bancaires reçus en encaissement de recettes par le régisseur. CRÉDIT : à réception du relevé de compte, montants des effets attendus y figurant.	Ce compte n'est à ouvrir que pour les opérations de recettes des régisseurs.
5113 - effets à l'encaissement	DÉBIT : montant des sommes encaissées par instruments de paiement. CRÉDIT : à réception du relevé de compte, montant du versement représentatif des sommes encaissées par instruments de paiement.	Ce compte n'est à ouvrir pour les opérations de recettes nécessitant l'encaissement de titres spéciaux de paiement (ex : chèques-vacances, titres-restaurant ...). Un compte par nature de titres de paiement peut être ouvert.
5115 - cartes bancaires à l'encaissement	DÉBIT : montant des recettes perçues par carte bancaire CRÉDIT : à réception du relevé de compte, montant des recettes perçues par carte	Ce compte n'est à ouvrir que pour les opérations de recettes des régisseurs. Les recettes sont constatées lors de la journée comptable.

	bancaire y figurant.	
5117 - valeurs impayées	DÉBIT : montant des effets impayés à réception du relevé de compte. CRÉDIT : - régularisation par l'émetteur de la valeur impayée (chèque ou tout autre valeur) avant la transmission des pièces à l'agent comptable - envoi des pièces à l'agent comptable.	Ce compte n'est à ouvrir que pour les opérations de recettes des régisseurs. Il doit être apuré le plus rapidement possible et au moins une fois par mois. Il retrace, dans la comptabilité du régisseur, les valeurs impayées telles que les chèques impayés (sans provision). Ces valeurs impayées sont transmises à l'agent comptable qui en suit le recouvrement.
512 - banques	DÉBIT : toutes sommes versées ou virées au compte ouvert au nom du régisseur es qualité dans les écritures de l'établissement bancaire. CRÉDIT : montant des chèques émis ou des ordres de virement envoyés au comptable par le régisseur. Toutes sommes prélevées par le régisseur sur son compte bancaire.	L'ouverture d'un compte bancaire est une procédure dérogatoire soumise à autorisation ministérielle (article 197 du GBCP).
5151 – compte au Trésor	DÉBIT : toutes sommes versées ou virées au compte DFT de la régie. CRÉDIT : montant des chèques émis ou des ordres de virement effectués par le régisseur. Toutes sommes prélevées par le régisseur sur son compte de dépôt de fonds au Trésor.	Le solde du compte, toujours débiteur ou nul doit correspondre au solde figurant sur le dernier relevé de compte, compte tenu du montant des effets attendus, en débit et en crédit.
5159 – règlements en cours de traitement	DÉBIT : à réception de l'avis de débit sur le compte de dépôt de fonds au Trésor. CRÉDIT : montant des dépenses réglées en cours de traitement (ex : paiement par carte bancaire en instance).	Ce compte n'est à ouvrir que pour les opérations de dépenses des régisseurs. Le solde du compte doit être créditeur ou nul.
531 - caisse	DÉBIT : tout mouvement de fonds se traduisant par une augmentation de l'encaisse CRÉDIT : tout mouvement de fonds se traduisant par une diminution de l'encaisse	Les valeurs de caisse sont comptabilisées au débit du compte 531 avant leur envoi à l'agent comptable. Le solde du compte, toujours débiteur ou nul, doit correspondre au montant du numéraire existant effectivement entre les mains du régisseur compte tenu du versement éventuel au cours du mois de l'encaisse.

1.2. LES COMPTES D'OPÉRATION

Les régisseurs d'avances disposeront uniquement des comptes d'opérations nécessaires aux opérations de dépenses ; les régisseurs de recettes disposeront de ceux nécessaires aux opérations de recettes.

Si un régisseur est habilité, par l'acte institutif de la régie, à procéder à des opérations de dépenses et de recettes, tous les comptes d'opérations infra seront utilisés. L'ensemble des opérations sont alors retracées au sein d'une même et unique comptabilité, sans compensation entre les recettes et les dépenses.

1.2.1. Compte 47 – comptes transitoires ou d'attente

Ce compte est destiné à retracer toutes les opérations dont l'imputation ne peut être déterminée lors de l'encaissement ou du décaissement.

La régularisation des opérations portées à ce compte doit intervenir au plus tard un mois après leur constatation.
Ce compte 47 peut être subdivisé le cas échéant en comptes :

– 471 - recettes à classer et à régulariser ;

– 472 - dépenses à classer et à régulariser ;

– 478 - autres comptes transitoires.

Tableau synthétique sur le fonctionnement du compte 47

AU DÉBIT : - montant des pièces justificatives de dépenses rejetées (c/472) - montant des reversements faits au comptable au titre des excédents de caisse - montant des versements faits au titre des retenues opérées sur les dépenses (ex : retenues sur rémunérations payables par le régisseur selon les prescriptions de l'agent comptable) - montant des encaissements qui, après recherche, ont pu être imputés sur le compte par nature approprié. AU CRÉDIT : - montant des régularisations effectuées sur pièces de dépenses rejetées - montant des excédents de caisse - réimputation des virements non exécutés - sommes retenues par le régisseur sur les dépenses payées (oppositions) - recettes ne pouvant recevoir immédiatement une imputation définitive (c/471) - montant des excédents de versements.	Les pièces de dépenses régularisées après rejet sont imputées au compte 47 par le débit du compte 4526... (cf. 1.2.2) et feront l'objet d'une remise comptable avec les pièces justificatives de dépenses de la période comptable postérieure

1.2.2. Comptes d'opération ouverts uniquement pour les opérations de dépenses des régisseurs

Tableau synthétique sur le fonctionnement des comptes d'opérations de dépenses des régisseurs

Comptes	Opérations en débit et en crédit	Observations
4526... : régies - opérations de gestion en dépenses	DÉBIT : - montant des paiements effectuées ; CRÉDIT : montant des pièces justificatives de dépenses payées remises à l'ordonnateur (ou à l'agent comptable) aux fins de remboursement.	À individualiser selon la nature des charges payées. Le solde débiteur correspond au montant des pièces justificatives de dépenses détenues par le régisseur. Remarque : les comptes de charges 6... correspondants sont mouvementés dans la comptabilité de l'organisme lors de l'intégration des opérations du régisseur.
543 – régies – opérations de dépenses	DÉBIT : -montant du reversement en cas de réduction du montant de l'avance ou cessation des opérations de la régie - montant des pièces justificatives de dépenses payées par le régisseur remises à l'ordonnateur (ou au comptable) aux fins de remboursement - pièces de dépenses régularisées après rejet. CRÉDIT : -montant de l'avance versée au régisseur par l'agent comptable prévu par l'acte de création de la régie. - montant des remboursements des dépenses admises par l'agent comptable - montant des dépenses rejetées.	Également utilisé en cas d'avance complémentaire, ce compte permet le suivi de l'avance. Le solde créditeur correspond au montant de l'avance à disposition du régisseur.

Écritures comptables pour les principales opérations de dépenses effectuées par les régisseurs (cf. exemple 1).

Nature des opérations	Compte débité	Compte crédité	Observations
I. Versement de l'avance au régisseur			
- Perception de l'avance	Compte de disponibilités selon le mode de perception de l'avance : 531, 5151 ou 512	543 - régies – opérations de dépenses	Les mêmes écritures sont à passer lors de la perception d'une avance complémentaire.
- Reversement de l'avance à l'agent comptable	543 – régies – opérations de dépenses	Comptes de disponibilités (selon le mode de reversement employé)	
II. Approvisionnement de la caisse par prélèvement sur le compte de disponibilités de la régie	531 – caisse	Compte courant : 5151 ou 512	
III. Règlement des dépenses			
- en numéraire	4526.. – régies – opérations de gestion en dépenses	531 - caisse	
- par virement à partir du compte de disponibilités de la régie	4526..	5151 ou 512	
- par chèques tirés sur le compte de disponibilités de la régie	4526..	5151 ou 512	
- par carte bancaire	4526..	5195 - règlements en cours de traitement	
- Règlement de dépenses faisant l'objet d'oppositions	4526..	5151, 512 ou 531 et 47	c/6 : montant brut c/5 : montant revenant éventuellement au créancier c/47 pour le montant des sommes retenues
- Versement des retenues effectuées sur oppositions	47 – comptes transitoires ou d'attente	5151 ou 512 ou 531	Versement des retenues à l'agent comptable.
IV. Remboursement des dépenses par l'agent comptable			
- remise des PJ à l'ordonnateur ou au comptable (constatation du montant de l'avance consommée)	543 – régies – opérations de dépenses	4526..	Remise des pièces justificatives à l'appui d'un bordereau récapitulatif des dépenses.
- Reconstitution de l'avance sur la base des pièces de dépenses admises par l'ordonnateur ou le comptable	5151, 512 ou 531 selon le mode de remboursement utilisé par le comptable	543 - régies – opérations de dépenses	
- Rejet de pièces justificatives	472 – dépenses à classer et à régulariser	543 - régies – opérations de dépenses	

- Régularisation de dépenses rejetées (sans modification de montant)	543 – régies – opérations de dépenses	472 - dépenses à classer et à régulariser	La dépense peut être régularisée dans une prochaine remise de pièces justificatives si celle-ci est régulière.

1.2.3. Comptes d'opération ouverts uniquement pour les opérations de recettes des régisseurs

Tableau synthétique sur le fonctionnement des comptes d'opérations de recettes des régisseurs

Comptes	Opérations en débit et en crédit	Observations
4527...- régies – opérations de gestion en recettes	CRÉDIT : montant des recettes encaissées au titre de la régie. DÉBIT : montant des justifications de recettes versées au comptable par le régisseur.	À individualiser selon la nature des produits recouvrés. Le solde créditeur du compte représente le montant des recettes encaissées et non encore justifiées au comptable. La comptabilité des valeurs doit être ajustée avec les masses créditrices du compte 4527... Remarque : les comptes de produits 7 ... correspondants sont mouvementés dans la comptabilité de l'organisme lors de l'intégration des opérations du régisseur.
545 – régies – opérations de recettes	CRÉDIT : - montant du fonds de caisse versé par l'agent comptable au régisseur en fonction de l'acte constitutif de la régie - montant des justifications de recettes envoyées à l'agent comptable DÉBIT : - montant du reversement du fonds de caisse en cas de réduction de son montant ou de cessation des opérations de la régie - montant des fonds effectivement versées par le régisseur à l'agent comptable.	Ce compte traduit les relations entre l'agent comptable et le régisseur. Les régisseurs doivent verser au moins une fois par mois l'intégralité des produits qu'ils ont recouvrés à l'agent comptable. Remarque : ce compte peut être subdivisé pour isoler les opérations relatives au versement et reversement du fonds de caisse des autres opérations.

Écritures comptables pour les principales opérations de recettes effectuées par les régisseurs (cf. exemple 2)

Nature des opérations	Compte débité	Compte crédité	Observations
I. Encaissements de recettes			
- En numéraire	531 - caisse	4527.. ou 471 - recettes à classer et à régulariser	
- Par chèques bancaires	5112 - chèques à encaisser 5151 ou 512	4527.. ou 471 5112	 À réception du relevé de compte sur lequel figure l'encaissement
- Par virement bancaire	5151 ou 512	4527.. ou 471	
- Par carte bancaire (même principe avec les titres spéciaux d'encaissement générant des frais bancaires - compte 5113 -	5115 cartes bancaires à encaisser 5151 ou 512	4527.. ou 471 5115	 À réception du relevé de compte sur lequel

effets à l'encaissement).	472 - dépenses à classer et à régulariser		figure l'encaissement. Le flux financier correspond au montant des recettes diminué des commissions CB qui donnent lieu à l'émission d'une demande de paiement de l'ordonnateur.
II. Versement effectif des recettes à l'agent comptable			Suivant la périodicité prévue dans l'acte constitutif de la régie, ou lorsque le montant de l'encaisse atteint le maximum fixé par ce texte et au minimum une fois par mois, le régisseur verse la totalité de son encaisse, à l'exception, si la régie en dispose, du montant du fonds de caisse.
- Versement des recettes constatées en numéraire	545 - régies - opérations de recettes	531	
- Versement des recettes par virement	545 – régies - opérations de recettes	5151 (voire 512) 472 - dépenses à classer et à régulariser	Le régisseur peut être informé ultérieurement d'un chèque impayé par le teneur du compte DFT (cf. infra « rejet de chèques »). Régularisation du compte d'imputation provisoire pour les modes d'encaissement générant des frais bancaires
III. Envoi des justifications à l'agent comptable	4527..	545 – régies - opérations de recettes	
IV. Autres opérations			
- Encaissement ne pouvant recevoir une imputation définitive	Comptes de disponibilités selon le mode d'encaissement	471 - recettes à classer et à régulariser	
- Imputation définitive donnée à un versement sans renseignement	471 - recettes à classer	4527..	
- Versement du fonds de caisse au régisseur	531 - caisse	545 - régies - opérations de recettes	
- Remise du fonds de caisse ou diminution de son montant	545 - régies - opérations de recettes	531 - caisse	
- Rejet de chèques (chèques sans provision) J janvier N : recettes payées par chèques pour 100 €. (J+1 Remise du lot L de chèques à l'encaissement). J+9 : Encaissement sur le DFT J+10 : Reversement des encaissements au comptable Fin janvier, remise des PJ	 5112 - chèques à encaisser (100) 5151 - compte au Trésor (100) 545 - régies – op. de recettes (100) 4527 - régies - op. de gestion en	 4527 – régies – op. de gestion en recettes (100) 5112 - chèques à encaisser (100) 5151 - compte au Trésor (100) 545 - régies – op. de recettes (100)	Remarque : mécanisme similaire pour les impayés par carte bancaire (compte 5115 « cartes bancaires à l'encaissement » à la place du compte 5112). Au vu du relevé DFT sur lequel le montant total du lot de chèques est crédité.

	recettes (100)		
En février, information d'un rejet de chèque de 10 € (défaut de provision) remis en janvier.	5117 - valeurs impayées 10)	5151 - compte au Trésor (10)	Au vu du relevé DFT sur lequel Le montant du chèque impayé est prélevé.
Recettes encaissées en février à hauteur de 95 €. Reversement des fonds encaissés à l'AC	545 - régies – op. de recettes (95)	5151 – compte au Trésor (85) 5117 - valeurs impayées (10)	En l'absence de régularisation du débiteur, le régisseur déduit le montant de l'impayé (reversé en janvier) du versement des recettes encaissées de février et transfère à l'agent comptable tous les éléments attestant de l'impayé.
Fin février, remise des justificatifs des recettes de février avec les informations sur l'impayé (copie recto verso du chèque impayé et relevé de compte).	4527 .- régies - op. de gestion en recettes (95)	545 – régies – op. de recettes (95)	L'agent comptable doit poursuivre le recouvrement de l'impayé à l'appui d'un titre de recettes émis par l'ordonnateur à l'encontre du redevable.
- Différences de caisse			
1. Excédent de caisse	531 - caisse	471 - recettes à classer et à régulariser	Les excédents de caisse constatés par le régisseur font l'objet d'une quittance à souches établie au nom "divers" (jointe avec la remise des justifications).
2. Déficit de caisse	472 - dépenses à classer et à régulariser	531 - caisse	Lors de la remise des justificatifs à l'agent comptable, le régisseur joint le justificatif du déficit qui sera pris en charge par l'organisme.

2. LE SUIVI DES VALEURS PAR LE RÉGISSEUR

La comptabilisation des valeurs se traduit par la tenue d'un compte d'emploi permettant d'assurer le suivi en entrées (valeurs reçues par le régisseur) et sorties (valeurs délivrées aux parties versantes ou renvoyées à l'agent comptable) de celles-ci.

Aux dates et selon les modalités prévues par l'acte constitutif, au minimum mensuellement, le régisseur doit justifier, à l'agent comptable de l'organisme, des recettes encaissées et des valeurs vendues.

3. LES REGISTRES

La tenue comptable d'une régie nécessite a minima, les registres décrits ci-après. Selon l'organisation de la régie, ces registres peuvent être tenus sous une forme électronique. Les registres présentés en exemples sont des modèles qu'il est possible d'adapter en fonction des besoins et des fonctionnalités des systèmes d'informations. De plus, selon l'importance de la régie, des registres auxiliaires peuvent être utilisés comme les journaux divisionnaires de caisse, du compte de dépôt de fonds au Trésor ou du compte bancaire ainsi que des registres de développement des opérations de dépenses, de recettes ou des opérations diverses.

3.1.Le livre-journal (ou journal général) (cf. exemple 1 et 2)

Il enregistre toutes les opérations de recettes et de dépenses et dégage le montant des disponibilités de façon à faire apparaître la situation d'ensemble.

Qu'il soit tenu manuellement ou de façon automatisée informatiquement, il est aménagé, en débit et en crédit, afin d'enregistrer les recettes encaissées par moyen de règlement et par nature de produits ou les dépenses réglées par moyen de paiement et selon leur nature.

3.2. Le registre de situation des disponibilités (cf. modèle 1)

Ce registre présente par journée comptable la situation de la caisse, des chèques à l'encaissement, des cartes bancaires (recettes et dépenses), des différents effets à l'encaissement et du compte de dépôts de fonds au Trésor (ou du compte bancaire pour les régisseurs autorisés à déposer leurs fonds en banque).

Il est servi au moyen du livre-journal (ou des journaux divisionnaires pour les régisseurs en disposant). Il permet de vérifier la concordance entre les résultats de la comptabilité et les disponibilités effectives.

Le montant journalier des opérations figurant aux comptes 531 « Caisse », 515 « Trésor » et 512 « Banques » est inscrit en regard des lignes correspondantes du carnet de situation des disponibilités :

– les débits, en regard des rubriques « Recettes de la journée » ;

– les crédits, en regard des rubriques « Dépenses de la journée ».

Le solde en écritures de la journée précédente augmenté des recettes journalières et diminué des dépenses journalières, fournit le solde en écritures à la clôture de la journée, qui doit être rapproché respectivement des espèces et « valeurs de caisse » pour le compte caisse ou du dernier relevé ou avis pour les autres comptes.

Les lignes « Avis de crédit attendus » et « Avis de débit attendus » sont servies à l'aide d'indications fournies par les mentions qui doivent être portées à ce sujet dans le livre-journal (ou le journal divisionnaire).

3.3.Le registre à souches numérotées

Ce registre est destiné à constater les recettes perçues en numéraire ainsi que les autres recettes pour lesquelles il est délivré une quittance sur demande expresse de la partie versante.

Les recettes en numéraire doivent y être enregistrées au moment où les fonds sont versés au régisseur.

Le registre à souches, s'il n'est pas automatisé dans un système de gestion automatisé, doit être servi par duplication pour permettre la confection simultanée de la quittance et du journal.

Quel qu'en soit le modèle, le journal à souches fait apparaître :

– la date et le montant du versement, le nom de la personne qui l'effectue ;

– toutes les indications permettant d'identifier le versement (nature, objet, période pour laquelle il est effectué) ;

– éventuellement le mode de versement.

4. LES ARRÊTÉS D'ÉCRITURES

Des arrêtés d'écritures journaliers, mensuels et annuels permettant d'effectuer des contrôles des comptes à vérifier régulièrement sont établis manuellement ou de façon automatisée.

4.1. Les arrêtés journaliers

De manière journalière, le régisseur doit pouvoir justifier les écritures comptables enregistrées dans le livre journal de la régie (ou journal général).

Pour les opérations de recettes, le régisseur doit pouvoir justifier les recettes encaissées en fonction des modalités de perception des fonds (numéraire, carte bancaire, chèques, virements, etc...).

Pour les opérations de dépenses, le régisseur doit pouvoir justifier les dépenses constatées selon l'objet de la régie et les pièces justificatives (par exemple factures).

Les écritures doivent être en cohérence avec les registres réglementaires de la régie (carnet de situation des disponibilités, registres à souches et carnets des valeurs, relevé bancaire et journaux de caisse par exemple) et le montant de l'encaisse ou de l'avance de la régie.

4.2. Les arrêtés mensuels

L'arrêté mensuel des écritures permet sur le livre-journal et les registres auxiliaires :

– une totalisation des opérations du mois ;

– un report des masses antérieures depuis le 1er janvier jusqu'au précédant arrêté mensuel, y compris éventuellement la balance d'entrée ;

– une inscription du total général des opérations.

Les régisseurs s'assurent que les totaux des différents registres sont concordants et établissent la balance des comptes (cf. modèle 2) au moyen des résultats du livre-journal. Il doit y avoir concordance entre les totaux des débits et crédits, ainsi qu'entre les totaux des soldes débiteurs et soldes créditeurs de la balance.

Pour le livre-journal, l'arrêté mensuel correspond à l'arrêté journalier du dernier jour du mois.

L'arrêté mensuel des écritures est effectué le dernier jour ouvrable de chaque mois par l'ensemble des régies.

4.3.Les arrêtés annuels

Les écritures sont définitivement arrêtées à la date du 31 décembre et une balance des comptes est établie dans les conditions habituelles (cf. modèle 2). Les écritures sont reprises en gestion suivante le 1er janvier N+1.

Les régisseurs reprennent en balance d'entrée aux divers registres pour tous les comptes sauf le compte 47 « compte transitoire ou d'attente », les soldes tels qu'ils apparaissent à la date du 31 décembre N.

En ce qui concerne le compte 47 « compte transitoire ou d'attente » dont l'apurement doit être suivi par opération, le régisseur reprend en balance d'entrée, d'une part la masse des opérations de dépenses restant à régulariser, d'autre part la masse des recettes restant à régulariser. La différence entre ces masses débitrices et créditrices est égale au solde du compte apparaissant sur la balance des comptes.

Lorsque les comptes 471 « recettes à classer et à régulariser », 472 « dépenses à classer et à régulariser » et 478 « autres comptes transitoires » ont été ouverts, ce sont les soldes respectifs, créditeurs et débiteurs, de ces trois comptes qui sont repris en balance d'entrée.

5. LES RECTIFICATIONS D'ÉCRITURES

Toute rectification effectuée doit être explicite, identifiable et accompagnée de mentions explicatives afin de conserver la traçabilité de l'opération. Elle doit être enregistrée à la date de constatation sans lacune, ni surcharge, ni rature et ne doit jamais être altérée dans son montant. Dans le cadre d'une tenue informatisée de la régie, un journal de rectifications doit être édité afin de retracer les écritures erronées. Le système d'information doit en effet permettre de restituer l'ensemble des corrections en garantissant la fiabilité et la traçabilité des informations.

Les régularisations affectant l'encaisse sont exclues du régime des rectifications ; les différences en plus ou moins constatées lors d'un arrêté de caisse doivent en effet être ajustées, soit par une écriture de recette au compte 47 « compte transitoire ou d'attente » (les excédents de caisse doivent être reversés à l'agent comptable qui en fait emploi dans les mêmes conditions que pour les excédents constatés par ses soins), soit par un versement de fonds par le régisseur.

Exemple 1 : régies d'avances

a) <u>comptabilité de l'agent comptable</u>

- le 2/1, versement de l'avance consentie au régisseur :

Débit 543 « Régies – Opérations de dépenses » : 1 000 €

Crédit compte 5151 « Compte au Trésor » : 1 000 €

- le 10/2 , le régisseur remet ses pièces justificatives et 1 € au titre d'un excédent de caisse

Ces justificatifs font état de dépenses payées à hauteur de 300 € et de l'excédent de caisse.

- encaissement de l'excédent de caisse :

Débit 531 « Caisse » : 1 €

Crédit 4718 « Autres recettes à classer » : 1 €

Cet excédent de caisse doit donner lieu à l'émission d'un titre de recettes au compte 7588 « Autres produits divers » dont la prise en charge permet de régulariser le compte 4718.

- au vu du bordereau de dépenses et des PJ remis par le régisseur, constatation de l'avance consommée par le paiement des dépenses exécutées par le régisseur :

Débit 4725 « Dépenses des régisseurs à vérifier » : 300 €

Crédit 543 « Régies – Opérations de dépenses » : 300 €

- après vérification des pièces, le bordereau de dépenses donne lieu :

- à la prise en charge des demandes de paiement pour le montant des pièces justificatives acceptées :

Débit des comptes de charges concernés et du compte de TVA déductible le cas échéant : 280 €

Crédit 4725 « Dépenses des régisseurs à vérifier » : 280 €

- au rejet de dépenses refusées (PJ manquantes ou non régulières). L'avance n'est pas reconstituée pour ces dépenses à régulariser ultérieurement par le régisseur :

Débit 543 « Régies – Opérations de dépenses » : 20 €

Crédit 4725 « Dépenses des régisseurs à vérifier » : 20 €

- **le 12/2, reconstitution de l'avance du régisseur à hauteur des dépenses acceptées :**

Débit 543 « Régies – Opérations de dépenses » : 280 €

Crédit compte 5151 « Compte au Trésor » : 280 €

- le 21/2 , lors de la remise des pièces justificatives par le régisseur :

- au vu du bordereau de dépenses et des PJ, constatation de l'avance consommée :

Débit 4725 « Dépenses des régisseurs à vérifier » : 60 €

Crédit 543 « Régies – Opérations de dépenses » : 60 €

- Après vérification des pièces, prise en charge d'une demande de paiement pour l'ensemble des pièces justificatives acceptées (le régisseur a régularisé les dépenses rejetées le 10/2) :

Débit des comptes de charges concernés : 60 €

Crédit 4725 « Dépenses des régisseurs à vérifier » : 60 €

- Reconstitution de l'avance du régisseur :

Débit 543 « Régies – Opérations de dépenses » : 60 €

Crédit compte 5151 « Compte au Trésor » : 60 €.

Exemple 1 (suite): régies d'avances

b) comptabilité du régisseur (extrait du livre journal)

DÉBITS **CRÉDITS**

caisse 531	compte au Trésor 5151	règlements en cours 5159	régies - opérations de dépenses 543	comptes transitoires ou d'attente 47	régies - opérations de gestion en dép. 4526..	total	date	libellé	caisse 531	compte au Trésor 5151	règlements en cours 5159	régies - opérations de dépenses 543	comptes transitoires ou d'attente 47	régies - opérations de gestion en dép. 4526..
	1.000					1.000	2/1	encaissement de l'avance				1.000		
500						500	3/1	approvisionnement en numéraire		500				
					60	60	6/2	dépenses du jour	60					
					80	80	7/2	dépenses du jour	80					
					60	60	8/2	dépenses du jour (par carte bancaire)			60			
					100	100	9/2	dépenses du jour		100				
1						1	9/2	excédent de caisse constaté					1	
501	**1.000**				**300**	**1.801**	**10/2**	**arrêté** (totaux)	**140**	**600**	**60**	**1.000**	**1**	
		60				60	10/2	avis débit carte bancaire		60				
			300	1		301	10/2	remise des pièces justificatives[70]	1					300
				20		20	10/2	rejet de justificatifs				20		
					40	40	12/2	dépenses du jour	40					
	280					280	12/2	reconstitution avance				280		
501	**1.280**	**60**	**300**	**21**	**340**	**2.502**	**20/2**	**arrêté**	**181**	**660**	**60**	**1.300**	**1**	**300**
			60			60	21/2	remise des pièces justificatives[71]					20	40
	60					60	21/2	reconstitution avance				60		
501	**1.340**	**60 soldé**	**360**	**21 soldé**	**340 soldé**	**2.622**		**vérification**	**181**	**660**	**60 soldé**	**1.360**	**21 soldé**	**340 soldé**

NB : Il convient d'ouvrir autant de colonnes que de comptes de disponibilités et de comptes d'opérations nécessaires selon les conditions prévues dans l'acte constitutif de la régie.

70 dont le versement de l'excédent de caisse constaté le 9/2

71 dont la régularisation du rejet de justificatif du 10/2

Exemple 2 : régies de recettes

a) <u>comptabilité de l'agent comptable</u>

- le 2/1, l'agent comptable verse le fonds de caisse au régisseur :

Débit 545 « Régies – Opérations de recettes » : 100 €

Crédit compte 531 « Caisse » : 100 €

- le 31/1, le régisseur verse les fonds encaissés et remet les pièces justificatives des recettes correspondantes

- Comptabilisation des fonds transférés par le régisseur :

Débit 5151 « Compte au Trésor » : 1 545 €

Crédit 4715 « Recettes des régisseurs à vérifier » : 1 545 €

- Après vérification des pièces justificatives fournies par le régisseur concernant les recettes encaissées et les frais bancaires liés aux encaissements par carte bancaire, les opérations suivantes sont enregistrées :

- prise en charge des titres de recettes émis par l'ordonnateur correspondant aux produits perçus et constatation des frais bancaires liés aux encaissements par CB :

Débit 4715 « Recettes des régisseurs à vérifier » : 1 545 €

Débit 4721 « Dépenses payées avant ordonnancement » : 5 €

Crédit des comptes de produits concernés et le cas échéant du compte de TVA collectée : 1 550 €

- prise en charge de la demande de paiement émise par l'ordonnateur pour les frais bancaires :

Débit 6275 « Frais sur effets (commissions d'endossement, commissions sur cartes bancaires ...) » : 5 €

Crédit 4721 « Dépenses payées avant ordonnancement » : 5 €

- le 25/2 , l'agent comptable reçoit un versement de fonds du régisseur :

Débit 5151 « Compte au Trésor » : 987,50 €

Crédit 4715 « Recettes des régisseurs à vérifier » : 987,50 €

- le 28/2, le régisseur remet les pièces justificatives relatives aux recettes encaissées en février, un chèque impayé (concerne un produit constaté par l'agent comptable en janvier) et à des frais bancaires liés à l'impayé (2,50 €) :

- prise en charge des titres de recettes pour les produits perçus par le régisseur en février et constatation de l'impayé avec les frais bancaires :

Débit 4715 « Recettes des régisseurs à vérifier » : 987,50 €

Débit 4678 « Autres » : 10 €

Débit 4721 « Dépenses payées avant ordonnancement » : 2,50 €

Crédit des comptes de produits concernés et le cas échéant du compte de TVA collectée : 1 000 €

- puis lors de l'émission de la demande de paiement relative aux frais bancaires :

Débit 6275 « Frais sur effets (commissions d'endossement, commissions sur cartes bancaires ...) » : 2,50 €

Crédit 4721 « Dépenses payées avant ordonnancement » : 2,50 €

- réduction du titre de recettes relatif au produit concerné par l'impayé :

Débit 7x concerné : 10 €

Crédit 4664 « Excédents de versement à rembourser » : 10 €

- et régularisation de l'excédent de versement lié à l'impayé :

Débit 4664 « Excédents de versement à rembourser » : 10 €

Crédit 4678 « Autres » : 10 €.

L'agent comptable poursuit le recouvrement du chèque impayé à l'appui d'un titre de recettes émis par l'ordonnateur à l'encontre du redevable :

Débit 4111 « Clients - ventes de biens ou de prestations de services » : 10 €

Crédit 7x concerné : 10 €

puis imputation du chèque impayé (il doit être régularisé à la diligence de l'agent comptable dans les mêmes conditions que les chèques impayés reçus directement par lui) :

Débit 5117 « Valeurs impayées » : 10 €

Crédit 4111 « Clients -ventes de biens ou de prestations de services » : 10 €.

Exemple 2 (suite) : régies de recettes

b) comptabilité du régisseur (extrait du livre journal)

DÉBITS **CRÉDITS**

caisse 531	compte au Trésor 5151	chèq. à enc 5112	CB à l'enc. 5115	valeurs impayées 5117	régies – gestion recettes 4527...	rec. à classer 471	dép-enses à classer 472	régies – op. de recettes 545	total	date	libellé	caisse 531	compte au Trésor 5151	chèques à encais. 5112	CB à l'enc. 5115	valeurs impayées 5117	régies – gestion recettes 4527...	rec. à classer 471	dép. à classer 472	régies – op. de recettes 545
100									100	2/1/N	fonds de caisse									100
60		600	200						860	5/1/N	recettes du jour						760	100		
90									90	8/1/N	recettes du jour						90			
	795						5		800	10/1/N	relevé de compte			600	200					
						100			100	12/1/N	régul. recettes à classer encaissées le 5/1						100			
400									400	14/1/N	recettes du jour						400			
		200							200	16/1/N	recettes du jour						200			
	200								200	21/1/N	relevé de compte			200						
	550								550	28/1/N	virement de la caisse	550								
650	**1.545**	**800**	**200**			**100**	**5**		**3.300**	**31/1/N**	**arrêté** (totaux)	**550**		**800**	**200**		**1.550**	**100**		**100**
					1.550			1.550,0	3.100	31/1/N	versement des fonds et PJ[72]		1.545,0						5	1.550
80		300							380	2/2/N	recettes du jour						380			
120									120	5/2/N	recettes du jour						120			
	297,50			10			2,50		310	8/2/N	relevé de compte (rejet d'un chèque : 10 €)		10,0	300						
400									400	14/2/N	recettes du jour						400			
100									100	18/2/N	recettes du jour						100			
	700,00								700	20/2/N	virement de la caisse	700								
								987,50	987,5	25/2/N	versement des fonds		987,5							
1.350	**2.542,5**	**1.100**	**200**	**10**	**1.550**	**100**	**7,50**	**2.537,50**	**9.397,5**	**28/2/N**	**arrêté** (totaux)	**1.250**	**2.542,5**	**1.100**	**200**		**2.550**	**100**	**5**	**1.650**
					1.000			12,50	1.012,5	28/2/N	versement des PJ + copie chèque impayé + PJ[73]					10			2,50	1.000
1.350	**2.542,5** soldé	**1.100**	**200** soldé	**10** soldé	**2.550**	**100** soldé	**7,50** soldé	**2.550**	**10.410,0**		**vérification** (totaux)	**1.250**	**2.542,5** soldé	**1.100**	**200** soldé	**10** soldé	**2.550**	**100** soldé	**7,50 so**ldé	**2.650**

NB : Il convient d'ouvrir autant de colonnes que de comptes de disponibilités et d'opérations nécessaires en fonction de l'objet et des moyens d'encaissement prévus dans l'acte constitutif de la régie.

72 Les frais bancaires (5 €) doivent donner lieu à l'émission d'une DP par l'ordonnateur.

73 Le chèque impayé est remis à l'agent comptable. Les frais bancaires (2,50 €) doivent donner lieu à l'émission d'une DP par l'ordonnateur.

FASCICULE N° 11 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES DETTES FINANCIÈRES ET DES INSTRUMENTS FINANCIERS À TERME (CF. NORME 11)

Section 1 : les dettes financières

Le présent fascicule précise les modalités de comptabilisation des dettes financières et des instruments financiers à terme, il décline ainsi les dispositions de la norme 11 du recueil des normes comptables pour les établissements publics.

Pour mémoire, la loi n° 2010-1645 du 28 décembre 2010 de programmation des finances publiques pour les années 2011 à 2014 a interdit aux organismes divers d'administration centrale (ODAC) de contracter auprès d'un établissement de crédit un emprunt dont le terme est supérieur à douze mois.

La liste des ODAC concernés par cette interdiction est fixée par l'arrêté du 27 juillet 2016, qui abroge les arrêtés du 28 septembre 2011 et du 6 septembre 2012.

Néanmoins, un organisme peut recourir à des financements bancaires inférieurs à douze mois auprès d'établissements financiers privés pour répondre à des besoins de trésorerie. Cette possibilité est encadrée par les dispositions de la note de service du 24 juillet 2014 relative aux modalités de mise en œuvre de la dérogation à l'obligation de dépôt des fonds au Trésor décrite dans le fascicule relatif à la norme 10.

La possibilité de recourir à l'emprunt auprès de la Banque européenne d'investissement (BEI) découle de la loi n° 2010-1645 du 28 décembre 2010, modifiée par la loi n° 2012-1558 du 31 décembre 2012 de programmation des finances publiques pour les années 2012 à 2017. La Caisse des Dépôts ne constituant pas un « établissement de crédit » au regard du code monétaire et financier, le recours à l'emprunt auprès de cette dernière est également possible sous réserve des dispositions indiquées supra.

COMPTE 16 - EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILÉES

COMPTE 163 - AUTRES EMPRUNTS OBLIGATAIRES

L'emprunt obligataire est une forme de financement qui peut être émis par l'organisme, à son profit. Le capital sera remboursé à l'échéance et les intérêts seront versés périodiquement. Cette procédure exceptionnelle est régie par un cadre législatif contraint. Le recours à l'emprunt obligataire permet à l'organisme de se financer en dehors du circuit bancaire.

Spécificité des établissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC) et des établissements publics d'aménagements de villes nouvelles (EPAVN)

Compte 163 - Autres emprunts obligataires

Il convient de rappeler que l'émission d'emprunt obligataire par les organismes est très exceptionnelle

Les obligations sont des titres négociables qui, dans une même émission, confèrent les mêmes droits de créance pour une même valeur nominale ».

L'emprunt obligataire permet à l'organisme de se financer en émettant sur le marché des obligations qui seront acquises par des souscripteurs. A l'échéance de l'emprunt, les porteurs des obligations sont remboursés, généralement à une valeur de remboursement (valeur nominale augmentée d'une prime de remboursement).

Ce type d'emprunt permet aux souscripteurs d'encaisser des intérêts au cours de la durée de l'emprunt, puis, à l'échéance, les obligations à leur valeur de remboursement.

1. Description de l'emprunt obligataire à prime :

Afin de mieux distinguer les différentes composantes de l'emprunt obligataire, il convient de définir certains termes :

- La valeur nominale d'une obligation correspond à la quote-part du capital emprunté représentée par l'obligation.
- Le prix d'émission est la valeur à laquelle sera émise l'obligation.
- La prime d'émission est la différence entre la valeur nominale et le prix d'émission.

- Le prix de remboursement est la valeur à laquelle sera remboursée l'obligation à l'échéance au souscripteur.
- La prime de remboursement est la différence entre le nominal (le pair) et le prix de remboursement.
- Les obligations à coupon unique sont des obligations dont les intérêts sont capitalisés et versés en une seule fois au souscripteur lors du remboursement du titre.

Au regard du caractère exceptionnel de ce mode de financement, ce fascicule aborde uniquement le traitement comptable de l'emprunt obligataire à prime à taux fixe dont les obligations sont émises à coupon unique, quelles que soient les modalités de remboursement, à savoir le remboursement in fine ou le remboursement par amortissements constants.

Dans l'hypothèse d'un remboursement in fine, toutes les obligations émises sont remboursées en une seule fois au terme de la durée de l'emprunt.

En revanche, dans le cas d'un remboursement par amortissements constants, il est procédé au remboursement d'un nombre de titres égal à chaque échéance.

2. À l'émission de l'emprunt obligataire :

L'emprunt obligataire est émis à la valeur d'émission et sera remboursé aux souscripteurs à la valeur de remboursement.

L'organisme émetteur de l'emprunt comptabilise en dettes, au crédit du compte 163 « Autres emprunts obligataires », la valeur à laquelle l'emprunt sera remboursé aux souscripteurs.

Lorsque l'emprunt obligataire est assorti d'une prime de remboursement, ou d'une prime d'émission, cette prime est comptabilisée au débit du compte 169 « Primes de remboursement des obligations ».

Enfin, le montant souscrit par les obligataires lors de l'émission est comptabilisé au débit du compte 4678 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - Autres ».

Technique comptable

À l'émission de l'emprunt obligataire :

Débit 4678 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - Autres » : somme due par les souscripteurs de l'emprunt obligataire, elle correspond au nombre d'obligations émises au prix d'émission

Débit 169 « Prime de remboursement des obligations » : comptabilisation de la totalité des primes de remboursement dues aux souscripteurs = (prix de remboursement - prix d'émission) x le nombre d'obligations émises

Crédit 163 « Autres emprunts obligataires »: comptabilisation de la dette de l'organisme au titre de l'émission de l'emprunt obligataire (nombre d'obligations émises au prix de remboursement)

Encaissement des fonds par l'organisme :

Débit 512 « Banque » : somme due par les souscripteurs de l'emprunt obligataire minorée du montant de la commission TTC

Débit 6272 « Commissions et frais sur émission d'emprunts »

Débit 44566 « TVA déductible sur autres biens et services » calculée sur le montant de la commission

Crédit 4678 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - Autres » : somme due par les souscripteurs de l'emprunt obligataire, elle correspond au nombre d'obligations émises au prix d'émission

Exemple :

L'organisme public à caractère industriel et commercial (EPIC) émet en septembre N un emprunt obligataire qui sera remboursé en six fractions égales au 30 septembre de chaque année. La date de la première échéance est le 30 septembre N+1.
Les caractéristiques de l'emprunt sont les suivantes :
Nombre d'obligations émises : 120 000
Valeur nominale : 500 €
Prix d'émission : 495 €
Prix de remboursement : 502 €
Taux d'intérêt : 6 %
Date de jouissance : 1er octobre N

1) Émission de l'emprunt obligataire
Débit 4678 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - Autres » : 59 400 000 €
(120 000 X 495 € = somme due par les souscripteurs de l'emprunt obligataire qui correspond au nombre d'obligations émises au prix d'émission)
Débit 169 « Prime de remboursement des obligations » : 840 000 €

(*Comptabilisation de la totalité des primes de remboursement dues aux souscripteurs = (prix de remboursement - prix d'émission) * nombre d'obligations émises = (502 - 495) X 120 000)*
Crédit 163 « Autres emprunts obligataires » : 60 240 000 €
Comptabilisation de la dette de l'organisme au titre de l'émission de l'emprunt obligataire : Nombre d'obligations émises au prix de remboursement (120 000 X 502 €)

2) Encaissement des fonds par l'organisme
Débit 512 « Banque » : 59 256 000 € (1)
Débit 6272 « Commissions et frais sur émission d'emprunts » : 120 000 €
Débit 44566 « TVA déductible sur autres biens et services » : 24 000 €
Crédit 4678 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - Autres » : 59 400 000 €

(1) Le montant encaissé est minoré des frais bancaires TTC (TVA de 20%).

3) À l'échéance de l'emprunt obligataire

Les intérêts afférents à la période écoulée sont comptabilisés et mis en paiement ; les obligations sont remboursées à la valeur de remboursement, conformément aux modalités prévues dans le contrat d'émission.
- Comptabilisation des intérêts annuels :
Débit 66116 « Intérêts des emprunts et des dettes assimilées » (1) : 3 600 000 €
Crédit 4678 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - Autres » : 3 600 000 €

(1) Coupon annuel d'intérêt par obligation : 500 X 6 % = 30 €
Intérêts versés annuellement 30 X 120 000 = 3 600 000 €
- Paiement des intérêts annuels :
Débit 4678 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - Autres » : 3 600 000 €
Crédit 512 « Banques » : 3 600 000 €
- Comptabilisation des obligations à rembourser aux souscripteurs (à la valeur de remboursement) :
Débit 163 « Autres emprunts obligataires» (1) : 10 040 000 €
Crédit 4678 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs -Autres » : 10 040 000 €

(1) 20 000 X 502 € = 10 040 000 €

4) À la clôture du premier exercice

- comptabilisation de la charge d'intérêts courus non échus

En application du principe d'indépendance des exercices, il convient de comptabiliser à la clôture la charge relative aux intérêts courus non échus. Les intérêts courus non échus correspondent à la charge annuelle d'intérêt calculée sur le nombre d'obligations à rembourser. Elle est rapportée à la période s'étalant de la date d'échéance de l'emprunt à la clôture de l'exercice.

120 000 obligations X 30 (coupon annuel d'intérêts par obligation) X 3/12 = 900 000 €
Débit 66116 « intérêts des emprunts et des dettes assimilées » : 900 000 €
Crédit 1688 « Intérêts courus » : 900 000 €
- amortissement des primes de remboursement :

Les primes de remboursement, qui correspondent à des charges financières pour l'émetteur, sont réparties sur la durée de vie de l'emprunt au prorata des intérêts courus(1).
Débit 6861 « Dotations aux amortissements des primes de remboursement des obligations » : 60 000 €
Crédit 169 « Prime de remboursement des obligations » : 60 000 €
(1) La quantité d'obligations remboursées par an est de 120 000 / 6 = 20 000

Le coupon annuel d'intérêt versé à une obligation est de 500 X 6 % = 30 €

Les intérêts annuels au titre de chaque année sont de :

N : 120 000 X 30 = 3 600 000 €

N +1 : 100 000 X 30 = 3 000 000 €

N + 2 : 80 000 X 30 = 2 400 000 €

N + 3 : 60 000 X 30 = 1 800 000 €

N + 4: 40 000 X 30 = 1 200 000 €

N + 5 : 20 000 X 30 = 600 000 €

Total 12 600 000 €

La norme préconise le choix de la méthode actuarielle.

3. Traitement des frais d'émission d'emprunt :

Les frais d'émission d'emprunt font partie du coût global de financement de l'emprunt et sont étalés sur la durée de l'emprunt auquel ils se rapportent selon la méthode actuarielle. Ils sont comptabilisés au compte 6272 « Commissions et frais sur émission d'emprunts », puis en fin d'exercice, ces frais sont transférés au débit du compte 4816 par le crédit du compte 791 « Transferts de charges de fonctionnement ».

Par la suite, le montant de la quote-part des charges incombant à chacun des exercices est constaté selon un étalement couvrant la vie de l'emprunt.

Technique comptable

Traitement des frais d'émission d'emprunt obligataire constatés lors de la réception des fonds (cf. exemple supra).

À la fin de l'exercice N (exercice d'enregistrement de l'emprunt), comptabilisation des charges à répartir sur plusieurs exercices

Au 31/12/N :

Débit 4816 « Frais d'émission des emprunts », pour la totalité des frais, soit 120 000 €

Crédit 791 « Transferts de charges de fonctionnement », pour la totalité des frais, soit 120 000 €

Au cours des exercices ultérieurs : étalement des frais d'émission selon la méthode actuarielle

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

Débit 6812 « Dotations aux amortissements des charges de fonctionnement à répartir » :120 000 € X r [(1)]

Crédit 4816 « Frais d'émission des emprunts »: 120 000 € X r [(1)]

(1) r est le taux actuariel. Le taux actuariel est le taux d'actualisation qui, appliqué à la somme de tous les flux financiers futurs, rend cette dernière égale à la valeur au 31/12 de l'exercice. Le calcul du taux actuariel repose sur la méthode des intérêts composés, avec la prise en compte de toutes les modalités de l'émission (prime d'émission, prix de remboursement, montant de l'intérêt, durée de vie de l'emprunt...).

COMPTE 164 – EMPRUNTS AUPRÈS DES ÉTABLISSEMENTS DE CRÉDIT

En application de la loi précitée du 28 décembre 2010, les organismes qualifiés d'ODAC ont interdiction d'emprunter auprès d'un établissement financier pour une période supérieure à douze mois. De ce fait, le traitement comptable du financement par l'emprunt, mentionné dans ce fascicule, ne concerne que les organismes publics qui ne sont pas qualifiés d'ODAC au sens de la comptabilité nationale.

L'emprunt constitue un financement à long terme de l'organisme.

Un emprunt comporte plusieurs paramètres dont le montant de l'emprunt, le taux d'intérêt, les frais et commissions, la durée et les modalités de remboursement. A chaque échéance, l'emprunteur doit verser une annuité composée de la quote-part d'intérêts relative à la période écoulée et de la quote-part de remboursement (ou amortissement) du capital emprunté.

L'emprunt entraîne pour l'organisme la constatation d'une dette qui sera enregistrée à la date de souscription au crédit du compte 164 « Emprunts auprès des établissements de crédit ».

Dans le cas d'un remboursement *in fine* , l'organisme remboursera l'intégralité du capital emprunté à l'échéance de l'emprunt. Les intérêts seront payés, chaque année, à la date anniversaire.

Dans le cas d'un remboursement par annuités constantes, à chaque échéance, la charge d'intérêts est payée à l'établissement de crédit et comptabilisée au débit du compte 66116 « Intérêts des emprunts et des dettes assimilées ». Parallèlement, l'amortissement du capital est enregistré au débit du compte 164 « Emprunts auprès des établissements de crédit ». L'amortissement du capital traduit la diminution de la dette de l'organisme envers l'établissement de crédit.

Exemple :

Un organisme emprunte un capital de 100 000 € à un taux de 5 % remboursable par annuités constantes sur quatre exercices.

Le tableau d'amortissement de l'emprunt transmis par l'établissement financier indique une annuité d'emprunt d'un montant de 28 201,18 €.

Date d'échéance	Capital restant dû en début de période (1)	Intérêts (2) = (1) X 0,05	Amortissements (3) = (4) - (2)	Annuités (4)
31/12/N	100 000,00	5 000,00	23 201,18	28 201,18
31/12/N+1	76 798,82	3 839,94	24 361,24	28 201,18
31/12/N+2	52 437,58	2 621,88	25 579,30	28 201,18
31/12/N+3	26 858,28	1 342,91	26 858,28	28 201,18

Technique comptable

- **Encaissement de l'emprunt contracté auprès des établissements de crédit :**

Débit 512 « Banque » : 100 000 €
Crédit 164 « Emprunts auprès des établissements de crédit » : 100 000 €

- **Comptabilisation et paiement de l'annuité d'emprunt au 31/12/N :**

Débit 66116 « Intérêts des emprunts et des dettes assimilées » : 5 000 €
Débit 164 « Emprunts auprès des établissements de crédit » : 23 201,18 €
Crédit 512 « Banques » : 28 201,18 €

Conformément aux modalités décrites dans la norme 11, l'évaluation à la date de clôture des dettes financières en devises consiste à comptabiliser au résultat l'écart de change entre la valeur de la dette au cours de change de la date de clôture et la valeur de la dette à l'ouverture de l'exercice, que cet écart représente un gain ou une perte.

COMPTE 165 – DÉPÔTS ET CAUTIONNEMENTS REÇUS

Ce compte enregistre les sommes versées par des tiers à l'organisme à titre de garantie ou de cautionnement ; elles restent indisponibles sur la durée de l'opération et figurent au passif du bilan de l'organisme aux comptes 1651 « Dépôts » ou 1655 « Cautionnements » pour le montant versé.

Quand l'organisme bailleur conclut un contrat de bail avec un locataire, il demande à celui-ci de lui verser un dépôt de garantie qu'il devra lui restituer à l'issue du bail sous certaines conditions. Ce dépôt n'est pas acquis lors de la conclusion du bail et sera donc consigné dans les comptes du bailleur en dépôts et cautionnements.

Technique comptable

Réception du dépôt :

Débit 512 « Banque »
Crédit 1651 « Dépôts »

Restitution du dépôt :

Débit 1651 « Dépôts
Crédit 512 « Banque »

COMPTE 167– EMPRUNTS ET DETTES ASSORTIS DE CONDITIONS PARTICULIÈRES

COMPTE 1674 – AVANCES DE L'ÉTAT ET DES ENTITÉS PUBLIQUES

Le compte 1674 « Avances de l'État et des entités publiques » enregistre les avances remboursables (assorties ou non d'intérêts) qui sont consenties par l'État à l'organisme en vue de faciliter le lancement d'études de développement ou la fabrication de certains matériels.

À la signature du contrat, les sommes allouées par l'État ou les entités publiques en tant que financeurs sont à comptabiliser au crédit du compte 1674. Ce compte est débité du montant des remboursements effectués par l'organisme selon les dispositions du contrat.

Technique comptable

Encaissement de l'avance :

Débit 512 « Banque »

Crédit 1674 « Avances de l'État et des entités publiques »

Remboursement du financeur :

Débit 1674 « Avances de l'État et des entités publiques »

Crédit 512 « Banque ».

Spécificité de comptabilisation de la dotation non consomptible et des revenus qui en sont issus

Lorsque les actifs composant la dotation peuvent être, pour tout ou partie, consommés par l'organisme pour l'accomplissement de sa mission, sur une période statutairement définie, la dotation est considérée comme consomptible. Les dotations en fonds propres sont qualifiées de dotations consomptibles.

Une dotation non consomptible est constituée d'actifs devant être conservés au patrimoine de l'organisme et dont seuls les revenus sont utilisés.

La dotation non consomptible ne peut être considérée comme une dotation en fonds propres classique. En effet, ce type de dotation a vocation à isoler et sécuriser le patrimoine d'un organisme créé pour accomplir une mission d'intérêt général, sans l'inscrire dans une limite temporelle. Le versement d'une dotation non consomptible donne lieu à une inscription au bilan de l'établissement « receveur » (bénéficiaire final ou coordinateur) sur un compte dédié. Ce versement est qualifié comme une avance de l'État ou de la collectivité donneuse :

Encaissement de la dotation non consomptible par son receveur :

Débit 2751« Dépôts »
Crédit 1674 « Avance de l'État et des entités publiques »

L'encaissement des revenus issus de la dotation non consomptible par l'organisme public, qu'il soit coordinateur ou bénéficiaire final des actifs, est enregistré en tant qu'avance sur revenus de la dotation.

Encaissement des revenus issus de la dotation portée par l'organisme bénéficiaire final :

Débit 5151« Compte au trésor »
Crédit 441932« Avances sur revenus de la dotation de financements des actifs»

COMPTE 1678 – DIVERS

COMPTE 168 – AUTRES EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILÉES

Le compte 168 « Autres emprunts et dettes assimilées » comprend les billets de trésorerie qui représentent un droit de créance portant intérêt sur une durée déterminée. Il s'agit de titres de créances négociables représentant un droit de créance soumis à conditions particulières en durée et montant. Il s'agit d'une dette financière pour l'émetteur.

COMPTE 1681 – AUTRES EMPRUNTS

Technique comptable :

Émission du billet de trésorerie :

Débit 512 « Banque »

Crédit 1681 « Autres Emprunts »

Remboursement du billet de trésorerie :

Débit 1681 « Autres Emprunts »

Débit 6618 « Autres charges d'intérêts »

Crédit 512 « Banque »

COMPTE 1685 – RENTES VIAGÈRES CAPITALISÉES

Lors de l'acquisition d'une immobilisation contre le versement de rentes viagères, la comptabilisation du contrat de rente viagère par le débirentier doit tenir compte de différents paramètres :

- La valeur à définir lors de l'enregistrement du bien à l'actif
- L'estimation de la dette à comptabiliser au passif
- Les effets du contrat lors de la réalisation de l'événement incertain

À la date d'entrée du bien à l'actif, la valeur initiale du bien correspond au prix stipulé dans l'acte d'achat. La contrepartie en dette financière du bien meuble ou immeuble acquis contre paiement de rentes viagères est portée au passif du bilan au compte 1685 « Rentes viagères capitalisées ».

Par ailleurs, le traitement comptable de l'immobilisation suit les modalités du fascicule déclinant la norme 6 relative aux immobilisations corporelles. Le paiement de la rente viagère est comptabilisé au débit du compte 1685 « Rentes viagères capitalisées » qui se trouve donc apuré au fur et à mesure des règlements des arrérages au crédirentier.

En cas d'indexation de la rente, les intérêts sont comptabilisés au débit du 66188 «Intérêts des dettes diverses ».

En cas de décès « prématuré » du crédirentier, l'apurement de la dette inscrite au compte 1685 « Rentes viagères capitalisées » s'effectue en contrepartie du compte de produit 7588 « Autres produits divers ».

En cas de longévité du crédirentier, les arrérages versés au crédirentier qui excèdent le montant des rentes capitalisées sont inscrits au compte 6588 « Autres charges diverses ».

Technique comptable

Comptabilisation des rentes viagères par le débirentier :

Débit compte de classe 2 concerné « Immobilisations »

Crédit 1685 « Rentes viagères capitalisées »

Paiement de la rente par le débirentier au crédirentier :

Débit 1685 « Rentes viagères capitalisées »

Crédit 5151 « Compte au trésor»

Apurement de la dette en cas de décès prématuré du crédirentier :

Débit 1685 « Rentes viagères capitalisées »

Crédit 7588 « Autres produits divers »

Augmentation de la dette en cas de longévité du crédirentier :

Débit 6588 « Autres charges diverses »

Crédit 1685 « Rentes viagères capitalisées »

COMPTE 1687 – AUTRES DETTES

(Technique comptable : cf. compte 168)

Dans le cadre des contrats concourant à la réalisation d'un service public[74], les organismes comptabilisent la contrepartie des actifs concernés au compte 1687 « Autres emprunts et dettes assimilées – autres dettes ».

COMPTE 1688 – INTÉRÊTS COURUS

Les intérêts courus non échus (ICNE) sur emprunts sont comptabilisés, en fin d'exercice, au compte 6611 « Intérêts des emprunts et dettes » par le crédit du compte 1688 « Intérêts courus ». Les intérêts étant payés à terme échu, cette opération permet de respecter le principe du rattachement des charges à l'exercice.

74 Les modalités de comptabilisation de ces contrats sont présentées dans le fascicule 18 relatif aux contrats concourant à la réalisation d'un service public.

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

Technique comptable

À la clôture de l'exercice N, enregistrement des ICNE se rattachant à N :

Débit 66116 « Intérêts des emprunts et des dettes assimilées »

Crédit 1688 « intérêts courus »

Au 01/01/N+1, contrepassation des ICNE :

Débit 1688 « intérêts courus »

Crédit 66116 «Intérêts des emprunts et des dettes assimilées »

COMPTE 169 – PRIMES DE REMBOURSEMENT DES OBLIGATIONS

(Technique comptable : cf. compte 163)

Section 2 : les instruments financiers à terme

Ces opérations ont vocation à concerner très peu d'établissements, elles nécessitent par ailleurs l'ouverture, soumise à dérogation, d'un compte bancaire auprès d'un établissement financier. Seuls les établissements qui réalisent des opérations en devises peuvent être amenés à développer une stratégie de couverture.

Conformément à la norme 11, les instruments financiers à terme sont définis par le code monétaire et financier :

1- Les contrats d'option, contrats à terme fermes, contrats d'échange, accords de taux futurs et tous autres contrats à terme relatifs à des instruments financiers, des devises, des taux d'intérêt, des rendements, des indices financiers ou des mesures financières qui peuvent être réglés par une livraison physique ou en espèces ;

2- Les contrats d'option, contrats à terme fermes, contrats d'échange, accords de taux futurs et tous autres contrats à terme relatifs à des marchandises qui doivent être réglés en espèces ou peuvent être réglés en espèces à la demande d'une des parties autrement qu'en cas de défaillance ou d'autre incident conduisant à la résiliation ;

3- Les contrats d'option, contrats à terme fermes, contrats d'échange et tous autres contrats à terme relatif à des marchandises qui peuvent être réglés par livraison physique, à condition qu'ils soient négociés sur un marché réglementé ou un système multilatéral de négociation ;

4- Les contrats d'option, contrats à terme fermes, contrats d'échange et tous autres contrats à terme relatifs à des marchandises qui peuvent être réglés par livraison physique, non mentionnés par ailleurs au 3, et non destinés à des fins commerciales, qui présentent les caractéristiques d'autres instruments financiers à terme, en tenant compte de ce que, notamment, ils sont compensés et réglés par l'intermédiaire d'une chambre de compensation reconnue ou font l'objet d'appels de couvertures périodiques ;

5- Les contrats à terme servant au transfert du risque de crédit ;

6- Les contrats financiers avec paiement d'un différentiel ;

7- Les contrats d'options, contrats à terme fermes, contrats d'échanges, accords de taux futurs et tous autres contrats à terme relatifs à des variables climatiques, à des tarifs de fret, à des autorisations d'émissions ou à des taux d'inflation ou d'autres statistiques économiques officielles qui doivent être réglés en espèces ou peuvent être réglés en espèces à la demande d'une des parties autrement qu'en cas de défaillance ou d'autre incident amenant la résiliation ;

8- Tout autre contrat à terme concernant des actifs, des droits, des obligations, des indices et des mesures, non mentionné par ailleurs supra, qui présente les caractéristiques d'autres instruments financiers à terme, en tenant compte de ce que, notamment, il est négocié sur un marché réglementé ou un système multilatéral de négociation, est compensé et réglé par l'intermédiaire d'une chambre de compensation reconnue ou fait l'objet d'appels de couvertures périodiques.

Ce fascicule aborde les opérations de couverture réalisées par la conclusion de contrats à terme ferme, de contrats d'options et des contrats de swaps[75] .

L'ensemble des instruments financiers à terme ferme, les contrats optionnels ou leurs sous-jacents (taux, change, action, matière première, etc...) et les contrats d'échange permettent la mise en œuvre d'opérations de couverture, afin de réduire le risque de variation de valeur de l'élément couvert (un actif, un passif, ou

75 Dans le langage courant, un swap désigne un échange de flux financiers (calculés à partir d'un montant théorique de référence appelé notionnel) entre deux entités pendant une certaine période de temps. Contrairement aux échanges d'actifs financiers, les échanges de flux financiers sont des instruments de gré à gré sans incidence sur le bilan, qui permettent de modifier des conditions de taux ou de devises (ou des deux simultanément), d'actifs et de passifs actuels ou futurs.

un engagement hors bilan) ainsi que son impact sur le résultat, les flux ou les ressources propres de l'organisme. Il est prudent d'associer à une opération dont le risque financier est avéré comme les risques de marché (taux, change, matières premières, ...), une opération de couverture qui consiste à adosser un élément de couverture à l'opération couverte. La comptabilité de couverture a pour objectif de traduire, dans les états financiers, l'effet économique des stratégies de couverture afin de réduire les risques.

Ainsi, les variations de valeur de l'élément couvert et celles du contrat de couverture dépendent l'une de l'autre, la réduction du risque étant le résultat des pertes éventuelles sur l'élément couvert et des gains sur les contrats.

Un instrument financier est considéré comme étant en position ouverte isolée dès lors que la relation de couverture ne peut être démontrée.

La prime liée à l'option constitue le coût de couverture. Elle est intégrée au résultat sur la période de couverture. Elle peut être reçue ou versée à l'origine ou à l'échéance du contrat.

Sous-section 1 : les instruments financiers à terme ferme

Un contrat à terme est un contrat par lequel l'organisme peut acheter ou vendre une quantité donnée d'une marchandise quelconque (matières premières ou devises) à un prix fixé dans le contrat, la transaction ayant lieu à une date ultérieure.

Les conditions fixées lors de la conclusion du contrat contribuent à un engagement ferme et définitif entre l'acheteur et le vendeur.

À l'échéance, le vendeur est obligé de livrer la quantité de marchandise au prix fixé dans le contrat et l'acheteur est obligé de payer le prix convenu, même si à cette date le prix de la marchandise est différent de celui indiqué dans le contrat.

1. Le contrat à terme de devises

Un contrat à terme ferme de devises est un engagement d'acheter ou de vendre à terme une quantité d'une devise donnée à un prix fixé dans le contrat lors de sa conclusion. L'objet du contrat est de fixer aujourd'hui le cours du change à terme. L'organisme peut ainsi acheter ou vendre à terme une devise à un cours fixé à l'avance.

Un organisme amené à exporter procédera à une vente à terme de devises s'il craint la baisse du cours de la devise dans laquelle il effectue la transaction. A contrario, un organisme amené à importer procédera à un achat à terme de devises s'il craint la hausse du cours de la devise dans laquelle il effectue la transaction.

Exemple :

Un organisme craint une hausse du cours du dollar dans 4 mois et achète 100 000 $ le 01/11/2016 à échéance du 28/02/N+1 au cours de 1 USD = 0,83 € (taux garanti par contrat).
Les cours du dollar au comptant sont le : 01/11/N : 1 USD = 0,82 €
le : 28/02/N+1 : 1 USD = 0,87 € (taux réel)

1) Comptabilisation du contrat d'achat à terme de devises le 01/11/N

Lors de la conclusion du contrat, l'achat (ou la vente) de devises à terme constitue un engagement qui peut ne pas être comptabilisé au bilan de l'organisme. L'information est donnée en annexe. L'organisme peut décider de comptabiliser cet engagement en compte de classe 8. L'organisme s'engage à acheter des dollars au cours fixé dans le contrat et à livrer des euros.
Débit 809 « Contrepartie des engagements » : (0,83 X 100 000 €) = 83 000 €
Crédit 80143 « Autres engagements financiers donnés par l'organisme » : 83 000 €
Débit 81143 « Autres engagements financiers reçus par l'organisme » : (0,83 X 100 000 €) = 83 000 €
Crédit 809 « Contrepartie des engagements » : 83 000 €

2) Comptabilisation de la prime au 01/11/N
La prime se calcule de la façon suivante : (cours garanti par contrat = 0,83 - cours comptant le 01/11/N
= 0,82) X 100 000 = 1 000 €
Débit 52 « Instruments de trésorerie » : 1 000 €
Crédit 4686 « Charges à payer » : 1 000 €

3) Comptabilisation au 31/12/N
Débit 666 « Pertes de change sur opérations financières» : 500 € (2 mois)
Crédit 52 « Instruments de trésorerie » : 500 € (2 mois)

4) Comptabilisation à l'échéance du contrat le 28/02/N+1
Débit 666 « Pertes de change sur opérations financières » : 500 € (2 mois)
Crédit 52 « Instruments de trésorerie » : 500 € (2 mois)
Débit 5124 « Compte en monnaies étrangères » : (0,82 X 100 000) = 82 000 €
Débit 4686 « Charges à payer » : 1 000 €
Crédit 5121 « Compte en monnaie nationale » : (0,83 x 100 000) = 83 000 €

5) Annulation des engagements à l'échéance
Débit 80143 « Autres engagements financiers donnés par l'organisme » : 83 000 €
Crédit 809 « Contrepartie des engagements » : 83 000 €
Débit 809 « Contrepartie des engagements » : 83 000 €
Crédit 81143 « Autres engagements financiers reçus par l'organisme » : 83 000 €

Dans le cas où l'élément couvert est une créance ou une dette qui figure au bilan de l'organisme, et afin de se couvrir contre les fluctuations du cours de la devise, l'organisme peut conclure un contrat à terme de devises.

Les pertes ou les gains latents constatés sur le contrat à terme sont rapportés au résultat de l'exercice pour la part qui excède les pertes ou gains latents relatifs à l'élément couvert. En cas de perte de change, la provision n'est constituée qu'à concurrence du risque non couvert.

2. La comptabilisation des contrats d'options d'achat (call) ou de vente (put)

Un contrat d'option permet à l'acheteur de se protéger contre une évolution défavorable des cours du bien pendant la période convenue. Il acquiert le droit d'acheter (ou de vendre) une quantité définie d'un bien pendant une période de temps fixée à un prix convenu entre les parties.

Les options se répartissent en deux catégories : les options d'achat (call) et les options de vente (put). L'option peut être exercée, ou non, pendant toute la période ou à l'échéance de la période. La prime payée est une assurance qui lui permet de limiter son risque au seul montant de cette prime.

Exemple :

Un organisme a effectué le 01/11/N un achat de marchandises pour 10 000 dollars auprès d'un fournisseur américain. Il doit régler ce fournisseur le 28/02/N+1. Désirant se protéger contre une hausse éventuelle du cours du dollar, il a acheté le 01/11/N, pour une prime de 800 € sur le marché interbancaire, une option d'achat de 10 000 dollars à exercer avant le 28/02/N+1 au prix de 0,82 €. Le 28/02/N+1, le cours du dollar au comptant est de 0,87 €, l'organisme exerce son option, achète 10 000 dollars à 0,82 € et règle le fournisseur.
Les cours du dollar au comptant sont le : 01/11/N : 1 USD = 0,82 €
le : 31/12/N : 1 USD = 0,85 €
le : 28/02/N+1 : 1 USD = 0,87 €

1) Comptabilisation de la prime le 01/11/N

Débit 52 « Instruments de trésorerie » : 800 €
Crédit 5121 « Compte en monnaie nationale » : 800 €

2) À la clôture de l'exercice N : constatation de la moins-value latente

Au 31/12/N, la dette fournisseur fait l'objet d'une moins-value latente de : (0,85 - 0,82) X 10.000 = 3 000 €
Débit 4762 « Différences de conversion sur opération en devise - Augmentation des dettes - Actif » : 3 000 €
Crédit 4011 « Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services » : 3 000 €
Débit 4768 « Différences de conversion sur opération en devise - Différences compensées par couverture de change » : 3 000 €
Crédit 4762 « Différences de conversion sur opération en devise - Augmentation des dettes - Actif » : 3 000 €

3) Le 01/01/N+1 : Contrepassation des écarts de conversion actif et passif

Débit 4011 « Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services » : 3 000 €
Crédit 4762 « Différences de conversion sur opération en devise - Augmentation des dettes - Actif » : 3 000 €
Débit 4762 « Différences de conversion sur opération en devise - Augmentation des dettes - Actif » : 3 000 €
Crédit 4768 « Différences de conversion sur opération en devise - Différences compensées par couverture de change » : 3 000 €

4) À l'échéance, le 28/02/N+1

L'option est exercée le 28/02/N+1 au prix fixé dans le contrat, les dollars sont achetés au prix de 8 200 €. La prime initiale versée à la conclusion du contrat est alors comptabilisée en pertes de change.
Débit 666 « Pertes de change » : 800 €

Crédit 52 « Instruments de trésorerie » : 800 €
Débit 5124 « Compte en monnaies étrangères » : 8 200 €
Crédit 5121 « Compte en monnaie nationale » : 8 200 €
Débit 4011 « Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services » : 8 200 €
Crédit 5124 « Compte en monnaies étrangères » : 8 200 €

Sous-section 2 : la comptabilisation des contrats d'échange dont les contrats d'échange de devises (swaps de devises)

Le contrat d'échange financier de devises (« swap de devises ») est un contrat entre deux opérateurs qui décident de s'échanger des dettes contractées dans deux devises différentes dont le montant, la durée, la périodicité de versement du principal et des intérêts sont déterminés à l'avance, bénéficiant ainsi des avantages de la dette de l'autre partie. Les montants des capitaux servant de base au contrat sont libellés dans des devises différentes et font l'objet d'un échange.

En principe, le déroulement du contrat comporte trois phases :

- échange des capitaux : les deux parties s'échangent les montants nominaux de référence sur la base d'un taux de change convenu à l'avance ;

- échange des intérêts : aux dates d'échéance fixées, les intérêts sont échangés dans chaque devise après avoir été calculés par rapport au nominal d'origine ;

- remboursement du capital à l'échéance : à l'échéance du contrat, chaque partie rembourse à l'autre le montant du capital d'origine selon une parité de change établie à l'avance.

Exemple :

Un organisme A doit emprunter 100.000 dollars le 01/11/N. Il peut les emprunter à 9 % sur 5 ans, mais peut emprunter l'équivalent en francs suisses à 7 % sur 5 ans, soit une somme de 125.000 FCH.

L'organisme B doit emprunter 125.000 FCH le 01/11/N. Il peut les emprunter à 8 % sur 5 ans, mais il peut emprunter la même somme en dollars américains à 8 % pour une durée de 5 ans.

L'organisme A emprunte 125.000 FCH à 7 % le 01/11/N. À la même date, l'organisme B emprunte 100.000 dollars à 8 % et les deux organismes A et B échangent leurs emprunts.

L'organisme A paiera un intérêt de 8,5 % à l'organisme B et celui-ci rétribuera l'organisme A avec un intérêt de 7,5 %.

Les emprunts sont remboursables in fine.

Comptabilisation du swap en euros, dans les comptes de l'organisme A, au 01/11/N et au 31/12/N

Au 01/11/N : L'organisme A comptabilise deux emprunts et un prêt. Il convient d'enregistrer l'emprunt en FCH puis le swap sans compensation, c'est-à-dire d'une part le prêt en FCH et d'autre part l'emprunt en dollars.

	Le 1/11/N	Le 31/12/N
Cours du dollar :	0,76	0,79
Cours du FCH :	0,61	0,63

1) Comptabilisation au 01/11/N de l'emprunt de l'organisme A en FCH

Débit 51241 « Compte en monnaies étrangères (FCH) » : 125 000 FCH x 0,61 = 76 250 €
Crédit 164 « Emprunts auprès des établissements de crédit » : 76 250 €

2) Comptabilisation du swap au 01/11/N : prêt à l'organisme B en FCH

Débit 2748 « Autres prêts » : 76 250 €
Crédit 5124 « Compte en monnaies étrangères » : 76 250 €

3) Comptabilisation du swap au 01/11/N : emprunt à l'organisme B en dollars

Débit 51242 « Compte en monnaies étrangères (dollars) » : 100 000 dollars X 0,76 = 76 000 €
Crédit 1681 « Autres emprunts » : 76 000 €

4) Le 31/12/N, à la clôture de l'exercice, constatation des intérêts courus non échus

En conformité avec la norme, les différences de conversion sont inscrites au compte de résultat, qu'elles correspondent à un gain latent ou à une perte latente.

- ICNE sur l'emprunt en FCH : 125 000 FCH X 0,07 X 0,63 X 1/12 = 459,38 €
- ICNE sur le prêt en FCH : 125 000 FCH X 0,075 X 0,63 X 1/12 = 492,19 €

– ICNE sur l'emprunt en dollars : 100 000 dollars X 0,085 X 0,79 X 1/12 = 559,58 €
Débit 66116 « Intérêts des emprunts et des dettes assimilées » : 459,38 €
Crédit 1688 « Intérêts courus » : 459,38 €
Débit 27684 « Intérêts courus sur prêts » : 492,19 €
Crédit 7624 « Revenus des prêts » : 492,19 €
Débit 66116 « Intérêts des emprunts et des dettes assimilées » : 559,58 €
Crédit 1688 « Intérêts courus » : 559,58 €

FASCICULE N° 12 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES PASSIFS NON FINANCIERS (CF. NORME 12)

Le présent fascicule s'articule avec les fascicules relatifs aux charges, aux engagements à mentionner dans l'annexe et aux créances de l'actif circulant.

Les passifs non financiers distinguent :

- l**es provisions réglementées,** passifs constitués de manière facultative pour se conformer aux dispositions fiscales.

- **les provisions pour risques et charges,** passifs dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise, comprennent :

o les provisions pour charges non financières de toute nature ;

o les provisions pour risques, telles que celles liées aux litiges, par exemple.

- **les dettes non financières,** passifs dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise. Elles sont les contreparties comptables des différentes natures de charges définies dans la norme 2 « Les charges » ou dans la norme 6 « Les immobilisations corporelles » et comprennent les :

o dettes fournisseurs,

o dettes sur immobilisations,

o dettes fiscales et sociales,

o avances et acomptes clients,

o dettes relatives aux dispositifs d'intervention pour comptes de tiers ou pour compte propre.

Les charges à payer et les produits constatés d'avance sont également rattachés aux dettes non financières.

Les opérations relatives aux passifs non financiers des dispositifs d'intervention sont déclinées dans l'annexe dédiée à ces dispositifs.

Section 1 : les provisions réglementées

Une provision réglementée est constituée pour se conformer aux dispositions fiscales instituées par le Code Général des Impôts (CGI). Sa constitution est facultative puisqu'il s'agit d'une décision de gestion motivée majoritairement pour bénéficier d'un avantage fiscal. **Une information dédiée est fournie en annexe des comptes.**

L'ensemble des provisions réglementées est regroupé dans les capitaux propres. Elles sont assimilées à des réserves non libérées d'impôts, générant une fiscalité différée qui n'est pas comptabilisée. Seules certaines opérations peuvent donner lieu à la constitution d'une provision réglementée.

La constitution d'une provision réglementée est effectuée de manière similaire aux modalités de constitution des provisions :

Débit 684 « Dotations aux provisions réglementées »
Crédit 14x « Provisions réglementées »

Elles peuvent donner lieu éventuellement à des reprises de provisions :
Débit 14x « Provisions réglementées »
Crédit 784 « Reprises sur provisions réglementées ».

COMPTE 143. PROVISIONS RÉGLEMENTÉES RELATIVES AUX AUTRES ÉLÉMENTS DE L ACTIF

COMPTE 1431. HAUSSE DES PRIX

Les organismes peuvent déduire, de manière temporaire, une fraction des bénéfices imposables investis dans la reconstitution des stocks en raison d'une hausse du prix de ces derniers. Cette déduction est inscrite via une provision pour hausse de prix au compte 1431.

COMPTE 144. PROVISIONS RÉGLEMENTÉES RELATIVES AUX AUTRES ÉLÉMENTS D'ACTIFS

Ce compte enregistre par exemple la provision pour risques afférents aux crédits à moyen terme résultant d'opérations faites à l'étranger. Elle permet de faire face au risque de non recouvrement de ces crédits à hauteur de 10 % des crédits figurant au bilan.

Par ailleurs, les organismes qui consentent des prêts à taux privilégié à d'anciens agents créant une entreprise ou qui souscrivent au capital de cette entreprise peuvent constituer, sous certaines conditions et limites une provision réglementée à ce titre.

COMPTE 145. AMORTISSEMENTS DÉROGATOIRES

L'amortissement dérogatoire correspond à la fraction de l'amortissement qui ne correspond pas à son obsolescence (diminution de la valeur d'un actif due à son utilisation), mais qui est constatée comptablement pour bénéficier d'un avantage fiscal. Ainsi, l'écart entre l'amortissement dégressif pratiqué par l'organisme et l'amortissement linéaire calculé selon le principe du prorata temporis, donne lieu à la constatation d'un amortissement dérogatoire.

Technique comptable :

Débit 684 « Dotations aux provisions réglementées »

Crédit 145 « Amortissements dérogatoires ».

Section 2 : les provisions pour risques et charges

Les critères de comptabilisation d'une provision sont indiqués dans la norme 12 relative aux passifs non financiers. Les provisions pour risques et charges sont portées au compte 15 « Provisions ».

Le suivi des provisions doit être annuel afin de s'assurer de l'inexistence de nouveaux risques à provisionner et de la nécessité d'une part, d'ajuster ou non (à la baisse ou à la hausse) les provisions déjà constituées et d'autre part, de reprendre en totalité les provisions devenues sans objet.

Technique comptable

Constitution ou augmentation de la provision

Débit 68x. « Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions »

Crédit 15x « Provisions »

Reprise partielle ou totale de la provision

Débit 15x « Provisions »

Crédit 78x « Reprises sur provisions ».

COMPTE 151. PROVISIONS POUR RISQUES

Sont portées à ce compte toutes les provisions destinées à couvrir les risques identifiés inhérents à l'activité de l'établissement.

COMPTE 1511. PROVISIONS POUR LITIGES

Elles sont constituées pour faire face au paiement de dommages-intérêts, d'indemnités ou de frais de procès.

Dans le cas d'un redressement fiscal contesté par l'établissement, une provision pour litige doit être constituée dès qu'apparaît un risque de condamnation, comme dans le cas des autres litiges (judiciaire, administratif).

Lorsque une sortie de ressources est probable, une provision doit être constituée dès la naissance du risque, même avant jugement et être maintenue (en l'ajustant si nécessaire) jusqu'au jugement définitif.

Par jugement définitif, il faut entendre :

– devant une juridiction civile : décision du TGI sans appel ou arrêt de la cour d'appel sans recours en cassation ou arrêt de la cour de cassation ;

– devant une juridiction administrative : décision du tribunal administratif sans appel ou arrêt de la cour administrative d'appel sans recours en cassation ou arrêt du conseil d'État ou Cour de justice de l'Union Européenne.

COMPTE 1512. PROVISIONS POUR GARANTIES DONNÉES AUX CLIENTS

Spécificité des EPIC

Il y a lieu de comptabiliser la sortie de ressource correspondant à la garantie donnée par l'organisme à son client, lors de ventes de biens et de services ou lors de prestations de service, dès lors que cette garantie présente un caractère significatif (le caractère significatif s'apprécie tant d'un point de vue quantitatif que qualitatif.

Est ainsi considérée comme significative, toute information dont l'absence serait susceptible de modifier le jugement des utilisateurs sur la situation patrimoniale et financière de l'organisme). En effet, cette garantie constitue un élément du coût de revient du bien ou de la prestation.

Tant qu'elle ne constitue pour l'organisme qu'une obligation potentielle résultant d'événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'organisme, cette garantie ne donne lieu qu'à un engagement hors-bilan à mentionner dans l'annexe.

De la même manière, cette garantie constitue un engagement donné à mentionner dans l'annexe s'il n'est pas probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation.

Le provisionnement de cette garantie ne doit en conséquence être réalisé que si l'organisme constate que l'obligation de garantie va se concrétiser par une sortie de ressources, à une échéance plus ou moins précise et que son montant peut être évalué de manière fiable.

COMPTE 1513. PROVISIONS POUR PERTES SUR MARCHÉS À TERME

Spécificité des EPIC

Dans le cas où un établissement a conclu avant la clôture un achat à terme de matières premières pour faire face aux besoins normaux de sa production, les conséquences comptables sont les suivantes :

- constituant un engagement hors bilan, l'achat à terme de matières premières doit être mentionné dans l'annexe ;

- la comptabilisation des opérations liées à cet achat à terme ne doit intervenir qu'à partir du moment où les obligations ont été complètement exécutées ;

- il n'est pas possible de constituer, avant le terme, une provision pour dépréciation de marchandises qui ne sont pas la propriété de l'acheteur ; toutefois, une provision pour pertes sur marchés à terme doit être constituée en cas de chute du cours à la clôture en deçà du cours à terme, dès lors que le contrat d'achat à terme est irrévocable (engagement ferme). Cette provision ne doit être constituée qu'à la seule condition que, compte tenu du cours d'achat à terme des matières premières, le coût de revient du produit fini soit supérieur à son prix de vente probable.

Concernant les opérations financières spécifiques, lorsque l'ensemble des transactions de gré à gré engendrent une perte latente, celle-ci entraîne la constitution d'une provision pour risques et charges financiers.

COMPTE 1514. PROVISIONS POUR AMENDES ET PÉNALITÉS

Ce compte enregistre notamment les provisions destinées à couvrir le risque de voir un contrat, en conséquence de l'application de pénalités contractuelles, procurer à l'établissement des recettes inférieures à celles qui pouvaient être initialement prévues. Le conseil d'État précise qu'un tel risque ne peut être pris en compte par voie de provision constituée à une certaine date que si, à cette même date, les recettes attendues de l'exécution du contrat ont été tenues pour acquises et comptabilisées comme telles (C.E., 27 juillet 1979, 8è/9è sous-section, n° 11716, Société X).

COMPTE 1515. PROVISIONS POUR PERTES DE CHANGE

Les créances et les dettes en monnaie étrangère sont converties et comptabilisées en monnaie nationale sur la base du dernier cours du change. Lorsque l'application du taux de conversion à la date de la clôture de l'exercice a pour effet de modifier les montants en monnaie nationale précédemment comptabilisés, les différences de conversion sont inscrites aux comptes transitoires 476 « Différence de conversion. Actif » et 477 « Différence de conversion. Passif, » respectivement pour la perte latente et le gain latent (cf. fascicule relatif aux actifs circulants).

Sauf exception, les pertes de change latentes entraînent à due concurrence la constitution d'une provision pour risques.

Technique comptable

Souscription par l'établissement d'un emprunt en devises (écritures en monnaie nationale)

Prise en charge du contrat de prêt

Débit compte de tiers intéressé

Crédit 164 Emprunts auprès des établissements de crédit

Encaissement

Débit compte de classe 5

Crédit compte de tiers intéressé

En fin d'exercice, constatation de la perte latente de conversion

Débit 4762 Augmentation des dettes

Crédit 164 Emprunts auprès des établissements de crédit

Concomitamment, constitution d'une provision pour perte de change

Débit 6865 Dotations aux provisions pour risques et charges financiers

Crédit 1515 Provisions pour pertes de change

Reprise de la provision devenue sans objet

Débit 1515 Provisions pour pertes de change

Crédit 7865 Reprises sur provisions pour risques et charges financiers

COMPTE 1516. PROVISIONS POUR PERTES SUR CONTRATS ET OPÉRATIONS

Ce compte est utilisé dans le cadre des contrats à long terme, des opérations d'aménagement et des opérations foncières.

Pour les contrats à long terme et les opérations d'aménagement (fascicules n° 19 et 23), obligation est faite à l'établissement de constituer une provision si une perte est à prévoir. La perte globale probable est provisionnée dès qu'elle est connue, sous déduction des pertes éventuellement déjà constatées.

Lors de certaines opérations de réserves foncières, un risque peut survenir, notamment dans le cas où une décision d'acquisition foncière a été prise au cours d'un exercice sans que l'acte d'acquisition ait été signé à la clôture dudit exercice. Dans cette situation, s'il apparaît que le coût total de l'opération sera supérieur au prix de vente estimé, il convient de comptabiliser une provision pour le montant de la perte prévisionnelle. Ces opérations sont déclinées dans le fascicule n° 8 relatif aux stocks et plus précisément dans la partie dédiée aux établissements publics fonciers.

Technique comptable

Débit 68151 « Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement »

Crédit 1516 « Provisions pour pertes sur contrats et opérations »

COMPTE 153. PROVISIONS POUR PENSIONS ET OBLIGATIONS SIMILAIRES

Le montant des engagements de l'établissement en matière de pension, de compléments de retraite, d'indemnités et d'allocations en raison du départ à la retraite ou avantages similaires des membres de son personnel peut être en tout ou partie constaté sous forme de provisions.

La comptabilisation de provisions, en totalité pour les actifs et les retraités, conduisant à une meilleure information financière, est considérée comme une méthode de référence. À défaut, ces engagements doivent être mentionnés dans l'annexe.

COMPTE 154. PROVISIONS POUR RESTRUCTURATIONS

Un organisme peut être amené à constater une provision pour restructuration lorsqu'une réorganisation a un effet significatif sur la nature ou les activités de l'entité, comme par exemple :

- l'arrêt d'une branche d'activité ou la modification du périmètre des missions ;
- la fermeture d'un site d'activité ;
- la délocalisation d'une activité d'un site à une autre région ou un autre pays.

Seules les dépenses qui sont générées par la restructuration et qui ne sont pas liées aux activités futures peuvent être provisionnées.

Ainsi, les coûts de résiliation de bail à la clôture, les indemnités de rupture des contrats de travail du personnel sans contrepartie dans le futur ou les coûts de déménagement de biens qui ne sont pas réutilisés, peuvent donner lieu à une provision pour restructuration.

Les coûts relatifs à des activités qui se poursuivent comme les dépenses d'harmonisation des systèmes d'information et les dépenses de formation et de déménagement des employés conservés ne peuvent donner lieu à cette provision pour restructuration.

Exemple :

Un organisme se sépare des activités d'un SACD et déménage. À ce titre, l'annonce du plan de restructuration est réalisée avant la clôture de l'exercice. Or, le bail ne sera résilié que postérieurement à la clôture mais antérieurement à l'arrêté des comptes. En outre, les contractuels ont reçu leurs lettres de licenciement le 12 janvier N+1.

À cette date, les coûts qui seront supportés par l'entité sont :

a- indemnité de résiliation du bail : 30 000 €

b- coût de remise en état des locaux laissés : 10 000 €

c- coût de déménagement des biens qui ne seront plus utilisés : 3 000 €

d- coût de déménagement des biens *qui seront réutilisés* : 20 000 €

e- indemnités de licenciement et charges liées des contractuels : 200 000 €

f- dépenses de formation du personnel *pour la nouvelle activité* : 15 000 €

Le fait générateur de la provision de restructuration est constitué par l'annonce du plan et doit intervenir avant la clôture de l'exercice. Seules les dépenses entraînées par la restructuration, qui ne sont pas liées aux activités futures, peuvent être provisionnées.

À ce titre, les dépenses de déménagement des biens conservés au sein de l'organisme ne sont pas provisionnées, ainsi que les dépenses de formation du personnel.

Les autres coûts entrent dans le calcul du montant de la provision pour restructuration, pour un total de 243 000 € (a+b+c+e), et sont comptabilisés selon le schéma ci-dessous :
Débit 6815 « Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement » : 243 000 €
Crédit 154 « Provisions pour restructurations » : 243 000 €

COMPTE 155. PROVISIONS POUR IMPÔTS

Quand, à la clôture de l'exercice, une vérification fiscale est en cours et non terminée, il convient de prendre en compte la perte probable qui en résultera pour l'organisme et de constater un passif si les conditions suivantes sont remplies :

- existence d'une obligation à la clôture : des points de la législation fiscale ont été relevés comme non respectés par l'organisme. Il existe donc, à la clôture, une obligation probable d'avoir à payer un rappel d'impôt et des amendes et pénalités.
- Sortie de ressources probable à la date d'arrêté des comptes : la probabilité de sortie de ressources s'apprécie en fonction du bien-fondé de la position de l'organisme et de ses chances de succès en cas de recours.

Le classement comptable du passif dépend alors de la probabilité de sortie de ressources et de son caractère plus ou moins estimable :

- si la sortie de ressources peut être chiffrée avec une précision suffisante (cf. partie acceptée d'une notification déjà reçue), une charge à payer doit être constatée ;
- a contrario, si elle ne peut pas être chiffrée avec précision, une provision pour risques est constituée par imputation au compte 155.

La provision sera ensuite reprise au fur et à mesure des notifications acceptées et reçus par l'organisme.

Technique comptable

Constitution de la provision

Débit 6815 « Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement »

Crédit 155 « Provisions pour impôts »

Reprise de la provision devenue sans objet

Débit 155 « Provisions pour impôts »

Crédit 7815 « Reprises sur provisions pour risques et charges de fonctionnement ».

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

Spécificité des EPIC

Ce compte est ouvert uniquement dans la comptabilité des EPIC. Il enregistre les provisions pour renouvellement des immobilisations constituées par les concessionnaires de service public.

Le maintien du potentiel productif des installations concédées est assuré par le jeu des amortissements ou, éventuellement, par des provisions adéquates et en particulier les provisions pour renouvellement.

COMPTE 157. PROVISIONS POUR CHARGES À RÉPARTIR SUR PLUSIEURS EXERCICES

Les provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices correspondent à des charges prévisibles, importantes, ne présentant pas un caractère annuel et qui, en conséquence, ne sauraient être supportées par le seul exercice au cours duquel elles sont engagées. Ce compte est strictement dédié aux provisions pour travaux à répartir (réservé aux établissements publics fonciers) et aux provisions pour gros entretien ou grandes révisions. Par conséquent, le compte 157 ne peut ni être servi directement, ni présenter une autre subdivision que les comptes 1571 et 1572.

COMPTE 1571. PROVISIONS POUR TRAVAUX À EFFECTUER (OPÉRATIONS D'AMÉNAGEMENT)

Spécificité des établissements publics fonciers et des établissements publics d'aménagement

Le compte 1571 est mouvementé dans le cadre de la gestion des stocks des établissements publics fonciers et d'aménagement. La constitution d'une provision pour travaux à effectuer permet d'intégrer les coûts futurs, non encore engagés, à la valorisation des stocks cédés qui sont ainsi estimés à leur coût global. Les modalités d'utilisation de ce compte font l'objet de développements dédiés dans les fascicules dédiés à la norme 8 « Stocks » et à la norme 23 « Les opérations d'aménagement ».

COMPTE 1572. PROVISIONS POUR GROS ENTRETIEN OU GRANDES RÉVISIONS

Conformément à la norme 6 relative aux immobilisations corporelles, les dépenses de gros entretien ou de grandes révisions répondent aux deux critères cumulatifs suivants, elles :

– s'inscrivent dans un programme pluriannuel en application de lois, règlements ou de pratiques constantes de l'entité ;

– ont pour seul but de vérifier le bon état de fonctionnement des installations (par exemple, révisions d'avions pour motif de sécurité) ou d'y apporter un entretien (par exemple, carénage de la coque des navires) sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle prévue initialement.

En revanche, n'entrent pas dans la catégorie des dépenses de gros entretien et de grandes réparations, les dépenses ayant pour objet de modifier des installations ou de prolonger leur durée de vie (qui ont le caractère d'immobilisations), ni les dépenses d'entretien courant, comptabilisées en charges.

Ces dépenses sont comptabilisées distinctement du bien « sous-jacent » sous la forme de composant secondaire du bien principal pour les organismes pratiquant cette méthode. Pour les organismes n'appliquant pas la méthode des composants, ces dépenses doivent faire l'objet d'une provision pour gros entretien.

Les travaux pouvant faire l'objet de provisions pour gros entretien ou grandes révisions sont notamment :

– la peinture des façades, le traitement, le nettoyage (sauf ravalement avec amélioration qui est une dépense immobilisable, et hors contrat de maintenance dont les dépenses constituent de la charge) ;

– la peinture des parties communes et menuiseries.

Technique comptable

Constitution de la provision (pour le montant de la dotation annuelle)

Débit 6815 Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement

Crédit 1572 Provisions pour gros entretien ou grandes révisions

Reprise de la provision (pour le montant correspondant aux dépenses programmées qui ont été réalisées)

Débit 1572 Provisions pour gros entretien ou grandes révisions

Crédit 7815 Reprises sur provisions pour risques et charges de fonctionnement

COMPTE 158. AUTRES PROVISIONS POUR CHARGES

COMPTE 1581. PROVISIONS POUR REMISE EN ÉTAT

Conformément à la norme 6 relative aux immobilisations corporelles, les dépenses de démantèlement, et de remise en état du site (obligation de décontamination ou de dépollution par exemple) sont les coûts que l'organisme devra engager à l'issue de l'utilisation du bien ou du site.

Dès lors que l'organisme est tenu, par une obligation légale ou réglementaire, au démantèlement d'une installation ou à la dépollution ou décontamination d'un site, les coûts encourus doivent faire l'objet d'une provision pour charges selon trois modalités différentes :

1. Lorsque la dégradation est inhérente à l'exploitation future de l'immobilisation et au bénéfice d'avantages économiques tout au long du cycle d'exploitation, celle-ci est considérée comme immédiate. Le coût total de démantèlement ou de remise en état du site devra être provisionné dès la mise en service de l'actif concerné et être ajusté, le cas échéant, en fonction de l'évolution de la réglementation de l'obligation. La contrepartie de la provision inscrite au compte 1581 « Provisions pour remise en état » est portée à l'actif et est intégrée au coût d'acquisition de l'immobilisation concernée dès comptabilisation initiale de l'immobilisation. Ainsi, ces coûts viennent augmenter le coût de l'immobilisation concernée. Ainsi, l'étalement du coût de la dégradation immédiate s'effectue par le biais de l'amortissement de l'immobilisation. Lorsque les dépenses de remise en état sont réalisées, elles sont comptabilisées en charges et la provision est reprise.

Technique comptable

Comptabilisation initiale de l'immobilisation, à la date de réception

Débit du compte d'immobilisation corporelle concerné, pour le montant TTC ou HT

Débit 44586 TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

Crédit 4084 Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

Constitution de la provision

Débit du compte d'immobilisation corporelle concerné

Crédit 1581 Provisions pour remise en état

Reprise de la provision, lors de la réalisation des dépenses de remise en état

Débit 1581 Provisions pour remise en état

Crédit 7815 Reprises sur provisions pour risques et charges

2. Lorsque la dégradation n'est pas liée à l'activité future de l'immobilisation (par exemple, pollution accidentelle), une provision au compte 1581 « Provisions pour remise en état » est constituée à la réalisation de l'événement générant pour l'organisme une obligation de démantèlement ou de remise en état. Lorsque les travaux de remise en état sont réalisés, les dépenses sont comptabilisées en charges et a provision est reprise en totalité.

3. Lorsque la dégradation est progressive, une provision pour charges est constatée au compte 1581 « Provisions pour remise en état » au fur et à mesure de la dégradation, pour les coûts encourus à la date de clôture de l'exercice. Les travaux de remise en état sont enregistrés en charges et donnent lieu parallèlement à une reprise de la provision.

Technique comptable

Constitution de la provision

Débit 6815 « Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement »

Crédit 1581 « Provisions pour remise en état »

Reprise de la provision, lors de la réalisation des dépenses de remise en état

Débit 1581 « Provisions pour remise en état »

Crédit 7815 « Reprises sur provisions pour risques et charges ».

COMPTE 1582. PROVISIONS POUR CET ET COMPTE 1583. PROVISIONS POUR CET-CHARGES SOCIALES ET FISCALES

Ces comptes sont mouvementés dans le cadre de la comptabilisation des droits à congés versés sur Comptes Épargne Temps (CET). Les modalités de fonctionnement de ces comptes sont détaillées dans l'annexe du présent fascicule relative aux passifs sociaux (section 2).

COMPTE 1587. PROVISIONS POUR ALLOCATION PERTE D'EMPLOI ET INDEMNITÉS LICENCIEMENT

Il s'agit notamment des provisions constituées au titre d'indemnités de licenciement. Plusieurs cas peuvent être rencontrés :

- une provision pour licenciement est enregistrée à la clôture si le licenciement a été **annoncé** avant la clôture par lettre de convocation individuelle à l'entretien préalable. Il en va de même pour les licenciements collectifs annoncés avant la clôture. Pour ces derniers, l'information a pu se limiter aux représentants du personnel mais les licenciements annoncés sont repris dans un plan formalisé et le délai entre l'annonce et le début du licenciement n'est pas trop important ;
- Lorsque le licenciement est **prononcé** avant la clôture de l'exercice, il en résulte une charge de l'exercice au cours duquel le licenciement a été prononcé, même si la prime de licenciement n'est versée que l'exercice suivant à l'expiration du délai de préavis. Cette charge constitue une charge à payer si le licenciement a été notifié, à défaut, ou si le licenciement donne lieu à un recours contentieux qui est suspensif du licenciement, la charge est enregistrée en provision pour licenciement.

Technique comptable

Constitution de la provision

Débit 6815 Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement

Crédit 1587 Provisions pour allocation perte d'emploi et indemnités licenciement

Reprise de la provision, au moment du versement des indemnités

Débit 1587 Provisions pour allocation perte d'emploi et indemnités licenciement

Crédit 7815 Reprises sur provisions pour risques et charges

COMPTE 1588. AUTRES PROVISIONS POUR CHARGES – AUTRES

Cas particulier : Le compte personnel de formation (CPF)[76]

Le décret n° 2018-1153 du 14 décembre 2018 relatif aux modalités de conversion des heures acquises au titre du compte personnel de formation (CPF) en euros précise le montant horaire permettant la conversion en euros des heures acquises au titre du compte personnel de formation et du droit individuel à la formation au 31 décembre 2018.

Par ailleurs, lorsque le personnel est formé, en accord avec son employeur, l'organisme disposera d'une contrepartie : les nouvelles compétences de son agent.

Certaines circonstances particulières conduisent à une utilisation du CPF sans que l'organisme employeur bénéficie d'une contrepartie.

Il s'agit notamment:

– des désaccords sur la formation entre le personnel et son employeur,

– des démissions ou des procédures de licenciement, dès lors que le personnel demande à utiliser son CPF pendant la période de préavis.

Dans ces cas, l'organisme constate une provision en date de clôture au compte 1588 « Autres provisions pour charges – autres ».

76 Les modalités de comptabilisation de ce dispositif sont également décrites dans le fascicule 1 relatif aux états financiers et dans le fascicule 13 relatifs aux engagements à mentionner dans l'annexe.

Section 3 : les dettes non financières

Il s'agit des dettes liées à des opérations non financières faites en général à court terme et, par extension, des écritures portant sur les charges à payer et les produits constatés d'avance.

COMPTE 40. FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES

Le compte 40 enregistre les dettes et avances de fonds liées à l'acquisition de biens ou de services. Les sous-comptes concernés peuvent être subdivisés pour identifier :

– les transactions avec clause de réserve de propriété ;

– les dettes en France ou à l'étranger ;

– la partie des dettes dont les échéances sont à long, moyen ou court terme ;

– les intérêts courus.

Les établissements peuvent également subdiviser les comptes fournisseurs pour identifier ceux se rapportant à des entreprises qui leur sont liées ou avec lesquelles ils ont un lien de participation.

COMPTE 401. FOURNISSEURS

COMPTE 4011. FOURNISSEURS – ACHATS DE BIENS OU DE PRESTATIONS DE SERVICES

Le compte 4011 est mouvementé lors de la prise en charge de la demande de paiement. Cette opération implique que la certification du service fait ait été préalablement comptabilisée (cf. commentaire du compte 408), sauf si le service fait est certifié de manière concomitante à la demande de paiement (exemple du bail) ou à l'engagement juridique (subvention octroyée sans condition, par exemple).

Les opérations liées aux avoirs et aux indus sont détaillées dans le fascicule relatif aux créances de l'actif circulant (norme 9).

Technique comptable

Cas n° 1. Prise en charge de la demande de paiement (DP) si le service fait est certifié concomitamment à la facture

Débit compte de classe 6 intéressé, pour le montant HT

Débit 44566 TVA déductible sur autres biens et services, pour le montant de la TVA

Crédit 4011 Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services, pour le montant TTC

=> Comptabilisation des factures d'avoir reçues à l'occasion de retour de marchandises au fournisseur au cours du même exercice que la DP initiale[77]

Débit 4011 Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services (pour le montant de l'avoir TTC)

Crédit 44566 TVA déductible sur autres biens et services, pour le montant de la TVA

Crédit compte de classe 6 intéressé (pour le montant de l'avoir HT)

Cas n° 2. Prise en charge de la demande de paiement (DP) si le service fait a déjà été certifié[78] préalablement à la facturation

Débit 4081 Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

Débit 4456 Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles (en cas de biens ou services comptabilisés HT)

Crédit 4011 Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

Crédit 44586 TVA sur factures non parvenues (en cas de biens ou services comptabilisés HT)

77 Les avoirs comptabilisés sur exercice ultérieur sont recouvrés sous la forme d'un titre de recette (cf. fascicule relatif aux produits). Sur les écritures de constatation du service fait voir le commentaire du compte 408.

78 Sur les écritures de constatation du service fait voir le commentaire du compte 408.

=> Comptabilisation des factures d'avoir reçues à l'occasion de retour de marchandises au fournisseur [79]

Étape 1. Comptabilisation de l'avoir

Débit 4011 Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services (pour le montant TTC de l'avoir)
Débit 44586 TVA sur factures non parvenues
Crédit 4081 Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services (pour le montant TTC de l'avoir)
Crédit 4456 Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles

Étape 2. Réduction du service fait

Débit 4081 Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services (pour le montant TTC de l'avoir)
Crédit 44586 TVA sur factures non parvenues
Crédit compte de classe 6 intéressé (pour le montant HT de l'avoir)

Comptabilisation des rabais, remises et ristournes obtenus hors facture et ayant fait l'objet d'une demande de reversement

Débit 4011 Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services
Crédit 44566 TVA déductible sur autres biens et services, pour le montant de la TVA
Crédit 6X9 Rabais, remises, ristournes obtenus

Paiement de la DP (à la date d'émission du paiement : génération du fichier de virement par exemple)

Débit 4011 Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services
Crédit compte de disponibilités

Dépenses des comptables secondaires ordonnancées

Débit 4011 Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services
Crédit 4722 Dépenses des comptables secondaires à vérifier.

Dépenses à régulariser

Débit 4011 Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services
Crédit 4728 Autres dépenses à régulariser

COMPTE 4017. RETENUES DE GARANTIES ET OPPOSITIONS

Ce compte enregistre les retenues de garantie qui consistent à bloquer dans les comptes de l'organisme public une partie des sommes dues au titulaire de marché pour servir de garantie à l'exécution par celui-ci de ses obligations contractuelles. Ce compte enregistre également les oppositions exécutées par le comptable assignataire.

Technique comptable

Comptabilisation des sommes précomptées à la suite des oppositions, saisies-arrêts, cessions, affacturage payé par tiers divergents et retenues de garantie

Débit 4011 Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services
ou Débit 403 Fournisseurs – Effets à payer
ou Débit 4081 Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services
Crédit 4017 Retenues de garanties et oppositions

Paiement des oppositions ou restitution des retenues de garantie

Débit 4017 Retenues de garantie et oppositions
Crédit compte de disponibilités

COMPTE 403. FOURNISSEURS – EFFETS À PAYER

Ce compte retrace les opérations relatives aux paiements effectués par lettre de change-relevé (LCR).

Technique comptable

79 Les avoirs comptabilisés sur exercice ultérieur sont recouvrés sous la forme d'une demande de reversement ou d'un titre de recette. (cf. fascicule relatif aux produits).

Comptabilisation des effets à payer lors de l'acceptation d'une lettre de change ou de la remise d'un billet à ordre

Débit 4011 Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

ou Débit 4081 Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

Crédit 403 Fournisseurs – Effets à payer

Comptabilisation d'une opposition reçue avant le règlement

Débit 403 Fournisseurs – Effets à payer

Crédit 4017 Retenues de garanties et oppositions

Paiement à l'échéance de la LCR

Débit 403 Fournisseurs – Effets à payer

Crédit compte de disponibilités

COMPTE 404. FOURNISSEURS D'IMMOBILISATIONS

COMPTE 4041. FOURNISSEURS – ACHATS D'IMMOBILISATIONS

Ce compte est utilisé à l'instar du compte 4011 dans le cadre d'acquisition d'immobilisations portées à l'actif de l'organisme.

Technique comptable

1. Enregistrement d'une immobilisation en cours

2. Certification du service fait

Débit du compte 23 d'immobilisation en cours concerné, pour le montant TTC ou HT

Débit 44586 TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

Crédit 4084 Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

3. Demande de paiement à la réception de la facture

Débit 4084 Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

Débit 4456 Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

Crédit 4041 Fournisseurs – Achats d'immobilisations

Crédit 44586 TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

4. Règlement du fournisseur

Débit 4041 Fournisseurs – Achats d'immobilisations

Crédit compte de disponibilités

Les modalités de comptabilisation des avances et acomptes sont traités dans le fascicule des immobilisations corporelles (commentaires des comptes 2381 et 2382).

5. Dépenses des comptables secondaires ordonnancées

Débit 4041 Fournisseurs – Achats d'immobilisations

Crédit 4722 Dépenses des comptables secondaires à vérifier.

6. Dépenses à régulariser

Voir les commentaires du compte 4728

Débit 4041 Fournisseurs – Achats d'immobilisations

Crédit 4728 Autres dépenses à régulariser

COMPTE 4047 FOURNISSEURS D'IMMOBILISATIONS – RETENUES DE GARANTIE ET OPPOSITIONS

Ce compte enregistre les retenues de garanties et les oppositions intéressant les fournisseurs d'immobilisations (à l'instar du compte 4017 pour les fournisseurs de biens et de services).

Technique comptable

Comptabilisation des sommes précomptées à la suite des oppositions, saisies-arrêts, cessions et retenues de garantie

Débit 4041 Fournisseurs – Achats d'immobilisations

ou Débit 405 Fournisseurs d'immobilisations – Effets à payer

ou Débit 4084 Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

Crédit 4047 Retenues de garanties et oppositions

Paiement des oppositions ou restitution des retenues de garantie

Débit 4047 Retenues de garantie et oppositions

Crédit compte de disponibilités

COMPTE 405. FOURNISSEURS D'IMMOBILISATIONS – EFFETS À PAYER

Ce compte retrace les opérations relatives aux paiements effectués par lettre de change-relevé (LCR).

Technique comptable

Comptabilisation des effets à payer lors de l'acceptation d'une lettre de change ou de la remise d'un billet à ordre

Débit 4041 Fournisseurs – Achats d'immobilisations

ou Débit 4084 Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

Crédit 405 Fournisseurs d'immobilisations – Effets à payer

Comptabilisation d'une opposition reçue avant le règlement

Débit 405 Fournisseurs d'immobilisations – Effets à payer

Crédit 4047 Retenues de garantie et oppositions

Paiement à l'échéance de la LCR

Débit 405 Fournisseurs d'immobilisations – Effets à payer

Crédit compte de disponibilités

COMPTE 408 – FOURNISSEUR – FACTURES NON PARVENUES

COMPTE 4081. FOURNISSEURS – ACHATS DE BIENS OU DE PRESTATIONS DE SERVICES

Le compte 4081 permet de valoriser le service fait, que celui-ci soit certifié ou non dans l'outil, afin de respecter le principe des droits constatés.

Il est mouvementé dans le cadre des deux opérations comptables suivantes :

- la charge à payer (CAP) : elle est comptabilisée au fil de l'eau en période courante et lors de la certification du service fait dans le SI.

- la charge à payer à comptabiliser (CAPAC) : elle est comptabilisée en période d'inventaire lorsque la certification du service fait n'a pas pu être effectuée dans le SI au 31 décembre N.

A. Cas des dépenses dont le service fait est certifié au cours de l'exercice de rattachement

Est comptabilisé au compte 408 le montant des dépenses dont le service fait[80] est certifié au cours de l'exercice par l'ordonnateur, à condition que le montant desdites charges ou acquisitions soit suffisamment connu et évaluable.

En complément, voir les commentaires du compte 401 et 404.

Technique comptable

Certification du service fait en N

Débit compte de classe 6 intéressé

Débit 44586 TVA sur factures non parvenues (en cas de biens ou services comptabilisés HT)

Crédit 4081 Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

80 Le service fait constitue le fait générateur de la dette, il traduit l'exécution de la prestation ou de la commande passée à un fournisseur.

=> Régularisation en N ou en N+1

Comptabilisation de la demande de paiement à la réception de la facture

Débit 4081 Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

Débit 4456 Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles (en cas de biens ou services comptabilisés HT)

Crédit 4011 Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

Crédit 44586 TVA sur factures non parvenues (en cas de biens ou services comptabilisés HT)

Mise en paiement de la demande de paiement

Débit 4011 Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

Crédit compte de disponibilités

B. Cas des charges à payer à comptabiliser (CAPAC) : régularisation en N+1 selon la méthode de l'extourne

Sont également comptabilisées au compte 408, les « charges à payer à comptabiliser » (CAPAC). Les CAPAC relèvent des travaux de fin d'exercice et permettent de rattacher à l'exercice les charges dont le service fait est constaté matériellement mais non encore certifié dans l'outil. Elles concernent :

– les biens et services réceptionnés mais dont le service fait n'est pas certifié (dans le cas des dépenses avec engagement juridique) ;

– les réceptions non constatées dans le système d'information ;

– et les demandes de paiement non comptabilisées (dans le cas des dépenses sans engagement juridique).

En fin d'exercice, les CAPAC sont comptabilisées au débit du compte de charge et au crédit du compte 408. À la différence des charges à payer dont le service fait est certifié sur l'exercice N, les CAPAC sont obligatoirement régularisées en N+1 selon la méthode de l'extourne[81].

Technique comptable

Au 31.12.N, comptabilisation des CAPAC

Débit compte de classe 6 intéressé

Débit 44586 TVA sur factures non parvenues (en cas de biens ou services comptabilisés HT)

Crédit 4081 Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

Au 01.01.N+1, contre-passation des écritures de CAPAC

Débit 4081 Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

Crédit 44586 TVA sur factures non parvenues (en cas de biens ou services comptabilisés HT)

Crédit compte de classe 6 intéressé

Au cours de N+1, certification du service fait

Débit compte de classe 6 intéressé

Débit 44586 TVA sur factures non parvenues (en cas de biens ou services comptabilisés HT)

Crédit 4081 Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

Au cours de N+1, prise en charge de la demande de paiement

Débit 4081 Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

Débit 4456 Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles (en cas de biens ou services comptabilisés HT)

Crédit 4011 Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

Crédit 44586 TVA sur factures non parvenues (en cas de biens ou services comptabilisés HT)

À réception de la facture, la charge est constatée de manière classique, pour le montant de la liquidation définitive. Si le montant de la charge effective s'avère différent du montant extourné, aucune autre opération n'est enregistrée. Cette méthode évite les ajustements ultérieurs.

COMPTE 4084. FOURNISSEURS D'IMMOBILISATIONS – ACHATS D'IMMOBILISATIONS

Ce compte fonctionne selon les mêmes modalités que le compte 4081 dans le cadre du rattachement à l'exercice des dépenses visant l'acquisition d'immobilisations. De la même façon, le rattachement à l'exercice N

81 En effet, en N+1, la certification du service fait va générer une écriture de charges. Il convient donc de la neutraliser par l'extourne.

des acquisitions d'immobilisations effectuées en N dont le service fait n'a pas pu être valorisé dans le système d'information s'effectue par le mécanisme d'une CAPAC avec régularisation en N+1 selon la méthode de l'extourne.

COMPTE 4088. FOURNISSEURS – INTÉRÊTS COURUS

Ce compte permet le rattachement à l'exercice des intérêts dus mais non encore comptabilisés.

Technique comptable

Comptabilisation des intérêts courus

Débit 6618 Autres charges d'intérêt

Crédit 4088 Fournisseurs – intérêts courus

Au 01.01.N+1, contre-passation des écritures

Débit 4088 Fournisseurs – intérêts courus

Crédit 6618 Autres charges d'intérêt

Au cours de N+1, prise en charge de la demande de paiement

Débit 6618 Autres charges d'intérêt

Crédit 4011 Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

Paiement à l'échéance

Débit 4011 Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

Crédit compte de classe 5

COMPTE 41. CLIENTS, ADHÉRENTS, USAGERS ET COMPTES RATTACHES

La technique comptable des comptes clients relève du fascicule relatif aux créances de l'actif circulant (norme 9), à l'exception du sous-compte 4198 « Rabais, remises et ristournes à accorder et autres avoirs à établir », décrit ci-après.

COMPTE 4198. CLIENTS – RABAIS, REMISES ET RISTOURNES À ACCORDER ET AUTRES AVOIRS À ÉTABLIR

Sont comptabilisés en fin d'exercice à ce compte les différents rabais, remises et ristournes qui ne peuvent être liquidés par l'établissement que lorsque la situation des clients concernés a été arrêtée. Ce sont des charges à payer.

Technique comptable

Constatation des rabais, remises et ristournes à accorder

Débit compte de produit intéressé

Crédit 4198 Rabais, remises et ristournes à accorder et autres avoirs à établir

Apurement du compte 4198

– soit constatation de l'avoir (émission d'une facture d'avoir ou imputation sur une facture)

Débit 4198 Rabais, remises et ristournes à accorder et autres avoirs à établir

Crédit 411 Clients

– soit restitution de l'avoir au client

Débit 4198 Rabais, remises et ristournes à accorder et autres avoirs à établir

Crédit compte de classe 5

COMPTE 42. PERSONNEL ET COMPTES RATTACHES

Les écritures de liquidation de la paye sont détaillées dans le fascicule relatif aux charges (norme 2).

les comptes 4287 « Produits à recevoir » et 429 « Déficits et débets des comptables et régisseurs » sont présentés dans le fascicule dédié aux actifs circulants (norme 9).

COMPTE 421. PERSONNEL – RÉMUNÉRATIONS DUES

Les comptes 421 sont utilisés dans le cadre de la liquidation et du paiement des rémunérations des personnels de l'organisme.

Technique comptable

Comptabilisation des rémunérations brutes à payer au personnel

Débit 641x « Rémunérations du personnel »

Crédit 421 « Personnel – Rémunérations dues »

Comptabilisation des avances et acomptes déjà versés au personnel

Débit 421 « Personnel – Rémunérations dues »

Crédit 425 « Personnel – Avances et acomptes »

Comptabilisation des oppositions notifiées à l'établissement à l'encontre de membres de son personnel

Débit 421 « Personnel – Rémunérations dues »

Crédit 427 « Personnel – Oppositions »

Comptabilisation de la quote-part des charges sociales incombant au personnel

Débit 421 « Personnel – Rémunérations dues »

Crédit 43X « Sécurité sociale et autres organismes sociaux »

Comptabilisation du prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu

Débit 421 « Personnel – Rémunérations dues »

Crédit 4426 « Prélèvement à la source – Impôt sur le revenu »

Régularisation des dépenses des comptables secondaires ordonnancées

Débit 421 « Personnel – Rémunérations dues »

Crédit 4722 « Dépenses des comptables secondaires à vérifier »

Dépenses dont le règlement est différé

Débit 421 « Personnel – Rémunérations dues »

Crédit 4728 « Autres dépenses à régulariser »

Lors du règlement

Débit 421 « Personnel – Rémunérations dues », pour le solde créditeur restant du compte 421

Crédit compte de classe 5.

COMPTE 422. ŒUVRES SOCIALES

Ce compte est crédité du montant des sommes mises à la disposition des œuvres sociales de l'établissement par le débit des comptes 6472 « Versements aux comités d'entreprise et d'établissement », 6473 « Versements aux comités d'hygiène et de sécurité » ou 6474 « Œuvres sociales ». Il est débité du montant des versements effectués à ces comités ou aux œuvres sociales par le crédit d'un compte de trésorerie.

Technique comptable

Mise à disposition de fonds au profit d'œuvres sociales

Débit 6472 Versements aux comités d'entreprise et d'établissement

ou Débit 6473 Versements aux comités d'hygiène et de sécurité

ou Débit 6474 Œuvres sociales

Crédit 422 Œuvres sociales

Versement des fonds aux œuvres sociales

Débit 422 Œuvres sociales

Crédit compte de classe 5

COMPTE 423. PRÊTS CONSENTIS AU PERSONNEL

Les établissements peuvent, s'ils sont autorisés par les instances délibérantes octroyer des prêts à leur personnel, tels que, entre autres, prêt immobilier ou prêt pour l'acquisition d'un véhicule. Le compte 423 enregistre

au crédit le montant du prêt alloué au bénéficiaire en contrepartie du débit du compte 2743 « Prêts au personnel ».

Technique comptable

Attribution du prêt par l'organisme

Débit 2743 Prêts au personnel

Crédit 423 Prêts consentis au personnel

Versement du prêt par l'organisme au personnel

Débit 423 Prêts consentis au personnel

Crédit compte de disponibilités

Remboursement du prêt par le personnel

Débit compte de classe 5

Crédit 2743 Prêts au personnel

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

COMPTE 424. PARTICIPATION DES SALARIÉS AU RÉSULTAT

Le compte 424 enregistre la participation des salariés de l'établissement au résultat, à ne pas confondre avec le système d'intéressement des salariés (compte 4286). À l'inverse de l'intéressement, la participation des salariés, résultant d'une obligation légale, concerne tous les salariés de l'organisme et est fonction uniquement du résultat de ce dernier.

Technique comptable

Débit 691 Participation des salariés aux résultats

Crédit 424 Participation des salariés aux résultats

COMPTE 425. PERSONNEL – AVANCES ET ACOMPTES

Ce compte enregistre les versements d'avances ou d'acomptes[82] sur rémunérations au profit du personnel.

Technique comptable

Versement de l'avance ou de l'acompte

Débit 425 Personnel – Avances et acomptes

Crédit classe 5

Régularisation de l'avance ou de l'acompte

Débit 421 Personnel – Rémunérations dues

Crédit 425 Personnel – Avances et acomptes

Le compte peut également être utilisé pour enregistrer le versement d'avances sur frais de mission (cf. commentaire du compte 625x) : dans ce cadre, le compte 425 peut être subdivisé afin de distinguer à la balance les avances sur frais de mission des avances sur salaires.

COMPTE 426. PERSONNEL – DÉPÔT

Ce compte constate le montant des sommes confiées en dépôt à l'établissement par les membres de son personnel.

Technique comptable

Sommes confiées en dépôt à l'établissement

Débit compte de disponibilités

Crédit 426 Personnel – Dépôt

Remboursement au personnel

Débit 426 Personnel – Dépôt

82 Une avance est payée avant service fait donc avant le début du mois travaillé. Un acompte est versé avec service fait partiel donc au cours du mois travaillé.

Crédit compte de disponibilités

COMPTE 427 – PERSONNEL – OPPOSITIONS

Ce compte enregistre les oppositions reçues entre les mains de l'agent comptable portant sur son personnel au profit de tiers identifiés.

Technique comptable

Sommes faisant l'objet d'oppositions obtenues par des tiers à l'encontre des membres du personnel de l'établissement

Débit 421 Personnel. Rémunérations dues

Crédit 427 Personnel. Oppositions

Versement aux tiers bénéficiaires de l'opposition

Débit 427 Personnel. Oppositions

Crédit compte de classe 5

COMPTE 428. PERSONNEL – CHARGES À PAYER ET PRODUITS À RECEVOIR

Les charges à payer (CAP) sont les dépenses de personnel se rattachant à l'exercice mais qui n'ont pas été, soit comptabilisées, soit payées. Elles sont ainsi constituées :

– des services faits certifiés, mais non payés (CAP comptabilisées au fil de l'eau, en période courante) ;

– des charges à payer à comptabiliser (CAPAC).

A. Cas des dépenses dont le service fait est certifié au cours de l'exercice de rattachement

Est comptabilisé au compte 428 le montant évaluatif des dépenses dont le service fait[83] est certifié au cours de l'exercice par l'ordonnateur, à condition que le montant desdites charges ou acquisitions soit suffisamment connu et évaluable. Ces modalités de comptabilisation s'effectuent en lien avec les opérations de rémunérations, par ailleurs présentées au compte 421 « Personnel – Rémunérations dues » (cf. supra).

Technique comptable

Certification du service fait sur l'exercice N

Débit compte de charge intéressé

Crédit 428X Personnel – charges à payer et produits à recevoir

=> En N

Comptabilisation de la demande de paiement

Débit 428X Personnel – charges à payer et produits à recevoir

Crédit 421 Personnel – Rémunérations dues

Mise en paiement de la demande de paiement

Débit 421 Personnel – Rémunérations dues

Crédit compte de disponibilités

=> Ou Régularisation en N+1 par la méthode de l'extourne

Au 01.01.N+1, contre-passation des écritures

Débit 428X Personnel – charges à payer et produits à recevoir

Crédit compte de classe 6 intéressé

Au cours de N+1, prise en charge de la demande de paiement

Débit compte de classe 6 intéressé

Crédit 421 Personnel – Rémunérations dues

Lors de la prise en charge de la demande de paiement, la charge est constatée de manière classique, pour

83 Le service fait correspond au fait générateur de la dette, il traduit l'exécution de la prestation ou de la commande passée à un fournisseur.

le montant de la liquidation définitive. Si le montant de la charge effective s'avère différent du montant extourné, aucune autre opération n'est enregistrée. Cette méthode évite les ajustements ultérieurs.

B. Cas des charges à payer à comptabiliser (CAPAC) : régularisation en N+1 selon la méthode de l'extourne

Sont également comptabilisées au compte 428 les « charges à payer à comptabiliser » (CAPAC).

Les CAPAC relèvent des travaux de fin d'exercice et permettent de rattacher à l'exercice les charges dont le service fait est constaté matériellement mais non encore certifié dans l'outil :

– les services rendus constatés mais dont le service fait n'est pas certifié (dans le cas des dépenses avec engagement juridique) ;

– les services rendus non constatés dans le système d'information ;

– et les demandes de paiement non comptabilisées (dans le cas des dépenses sans engagement juridique).

En fin d'exercice, les CAPAC sont comptabilisées au débit du compte de charge et au crédit du compte 428. À la différence des charges à payer dont le service fait est certifié sur l'exercice N, les CAPAC sont obligatoirement régularisées en N+1 selon la méthode de l'extourne[84].

Technique comptable

Au 31.12.N, comptabilisation des CAPAC

Débit compte de classe 6 intéressé

Crédit 428X Personnel – charges à payer et produits à recevoir

Au 01.01.N+1, contre-passation des écritures de CAPAC

Débit 428X Personnel – charges à payer et produits à recevoir

Crédit compte de classe 6 intéressé

Au cours de N+1, certification du service fait

Débit compte de classe 6 intéressé

Crédit 428X Personnel – charges à payer et produits à recevoir

Au cours de N+1, prise en charge de la demande de paiement

Débit 428X Personnel – charges à payer et produits à recevoir

Crédit 421 Personnel – Rémunérations dues

COMPTE 4282. DETTES PROVISIONNÉES POUR CONGÉS À PAYER

Ce compte enregistre la charge à payer relative aux droits à congés reportés sur l'exercice suivant hors compte épargne-temps des personnels de toute catégorie rémunérés par l'organisme.

La différence entre une provision et une charge à payer porte sur le caractère plus ou moins précis quant à l'estimation du montant et de l'échéance de cette sortie de ressources. En l'occurrence, les droits à congés reportés hors CET sont estimés de manière fiable quant à leur montant et à leur échéance (les droits à congés reportés hors CET doivent être consommés avant une certaine date de l'exercice suivant). Il s'agit donc de charges à payer.

Le compte 4282 fonctionne en contrepartie du compte 6412 « Congés payés du personnel » selon les techniques comptables présentées supra.

Pour aller plus loin

Les modalités de comptabilisation des droits à congés, des comptes épargne-temps, des heures supplémentaires et heures complémentaires sont précisées l'annexe dédiée.

COMPTE 4284. DETTES PROVISIONNÉES POUR PARTICIPATION DES SALARIÉS AUX RÉSULTATS

Le compte 4284 enregistre le rattachement à l'exercice du montant de la participation des salariés de l'établissement au résultat, à ne pas confondre avec le système d'intéressement des salariés (compte 4286). À l'inverse de l'intéressement, la participation des salariés, résultant d'une obligation légale, concerne tous les salariés de l'établissement et est fonction uniquement du résultat de l'établissement. À la clôture de l'exercice au titre duquel les droits des salariés sont nés, la participation est inscrite en charges à payer.

84 En effet, en N+1, la certification du service fait dans l'outil va générer une écriture de charges qui sera neutralisée par l'extourne en N+1 de la charge à payer constatée sur l'exercice N.

Technique comptable

Débit 691 Participation des salariés aux résultats

Crédit 4284 Dettes provisionnées pour participation des salariés aux résultats

Au 01.01.N+1, contre-passation des écritures

Débit 4284 Dettes provisionnées pour participation des salariés aux résultats

Crédit 691 Participation des salariés aux résultats

Versement en N+1 de la participation aux salariés

Débit 691 Participation des salariés aux résultats

Crédit 424 Participation des salariés aux résultats

Puis

Débit 424 Participation des salariés aux résultats

Crédit compte de classe 5 concerné

COMPTE 4286. AUTRES CHARGES À PAYER

Le compte 4286 enregistre le rattachement à l'exercice de charges de personnel autres que les dettes provisionnées pour congés à payer et celles liées à la participation des salariés aux résultats

Pour la comptabilisation des charges à payer relatives aux jours monétisés des comptes épargne-temps, le compte 4286 fonctionne en contrepartie du compte 6412 « Congés payés du personnel ».

Pour la comptabilisation des heures complémentaires et heures supplémentaires, ainsi que pour l'intéressement du personnel la contrepartie du compte 4286 est le compte 6414 « Indemnités et avantages divers ».

Sur la technique comptable, voir le commentaire du compte 428.

COMPTE 43. SÉCURITÉ SOCIALE ET AUTRES ORGANISMES SOCIAUX

Le compte 4387 « Produits à recevoir » est présenté dans le fascicule relatif aux créances de l'actif circulant (norme 9).

COMPTE 431. SÉCURITÉ SOCIALE ET COMPTE 437. AUTRES ORGANISMES SOCIAUX

Les comptes 431 et 437 enregistrent les sommes dues par l'organisme à la sécurité sociale et aux différents organismes sociaux.

À titre d'exemple, les chèques restaurants, préfinancés par l'organisme se traduisent, avant remise au personnel, par une dépense.

Ces titres sont donc considérés comme des valeurs suivis par le comptable au moyen d'une comptabilité de stocks ou, par le régisseur, de façon extra comptable, en retraçant les entrées et sorties de ces valeurs.

Technique comptable

Achat des tickets restaurant par l'établissement :

Débit 4373 « Chèques restaurants

Crédit 515 « Compte au trésor »

Remise au personnel des tickets restaurant :

Débit 6478 « Autres charges sociales – divers » (part à la charge de l'organisme)

Débit 421 « Personnel Rémunérations dues » (part à la charge du personnel)

Crédit 4373 « Chèques restaurants

Remarque : cette écriture peut également être intégrée lors de la liquidation de la paye.

Prise en charge des charges sociales patronales d'assurances sociales, d'allocations familiales, d'accidents du travail, de retraites du personnel

Débit 645x « Charges de sécurité sociale et de prévoyance »

Crédit 431x « Sécurité sociale »

Crédit 437x « Autres organismes sociaux »

Prise en charge des charges sociales ouvrières (y compris la contribution sociale généralisée (CSG), la contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS) et la contribution exceptionnelle de solidarité)

Débit 421 « Personnel Rémunérations dues » (part à la charge du personnel)

Crédit 431x « Sécurité sociale »

Crédit 437x « Autres organismes sociaux »

Paiement des charges sociales

Débit 431x « Sécurité sociale »

Débit 437x « Autres organismes sociaux »

Crédit compte de classe 5

Spécificité des chambres d'agriculture

Le décret n° 97-305 du 3 avril 1997 a créé un « Fonds national d'aide à la gestion de l'emploi des chambres d'agriculture » (FNAGE). **Une subdivision « FNAGE » est à ouvrir dans les écritures de l'agent comptable de l'Assemblée permanente des chambres d'agriculture, au sein d'une subdivision du compte 4377**. Ce fonds a notamment pour objectif de mutualiser le risque chômage entre les compagnies consulaires agricoles qui y adhèrent.

Les chambres adhérentes versent un droit d'entrée destiné à la constitution d'une dotation (compte 266) et chaque année une cotisation assise sur le montant des salaires est versée à ce fonds pour la couverture de leur personnel contre le risque de perte d'emploi (compte 6454).

En contrepartie, le fonds prend en charge les allocations d'assurance chômage dues aux anciens salariés des compagnies consulaires adhérentes, sauf versement par les anciens employeurs d'un ticket modérateur.

Le compte 4377 est crédité par le débit du compte 6454.

COMPTE 438. ORGANISMES SOCIAUX – CHARGES À PAYER ET PRODUITS À RECEVOIR

COMPTE 4382. CHARGES SOCIALES SUR CONGÉS À PAYER

Ce compte enregistre le montant des charges à rattacher à l'exercice relatives aux charges sociales afférentes aux droits à congés reportés sur l'exercice suivant hors compte épargne-temps des personnels de toute catégorie rémunérés par l'organisme.

Le compte 4382 fonctionne en contrepartie des comptes 645x « Charges de sécurité sociale et de prévoyance » et 647x « Autres charges sociales » selon la technique comptable présentée pour le compte 4282.

Pour aller plus loin

Les modalités de comptabilisation des droits à congés, des comptes épargne-temps, des heures supplémentaires et heures complémentaires sont précisées dans l'annexe du présent fascicule relative aux passifs sociaux (section 2).

COMPTE 4386. AUTRES CHARGES À PAYER

Le compte 4386 enregistre le montant des charges à rattacher à l'exercice relatives aux charges sociales autres que celles portant sur les congés à payer.

Pour la comptabilisation des charges sociales relatives aux jours monétisés des comptes épargne-temps, le compte 4386 fonctionne en contrepartie du compte 645 « Charges de sécurité sociale et de prévoyance ».

Pour la comptabilisation des heures complémentaires et heures supplémentaires, la contrepartie du compte 4386 est également le compte 645 « Charges de sécurité sociale et de prévoyance ».

Sur la technique comptable, voir le commentaire du compte 4286.

Pour la subrogation des IJSS (indemnités journalières de sécurité sociale, voir le commentaire du compte 4387.

Pour aller plus loin

Les modalités de comptabilisation des droits à congés, des comptes épargne-temps, des heures supplémentaires et heures complémentaires sont précisées dans l'annexe du présent fascicule relative aux passifs sociaux (section 2).

COMPTE 44. ÉTAT ET AUTRES ENTITÉS PUBLIQUES

D'une manière générale, les opérations à inscrire au compte 44 sont celles qui sont faites avec l'État, les collectivités et entités publiques et les organismes internationaux à caractère officiel, considérés en tant que puissance publique.

Le fonctionnement des comptes 441 « État et autres entités publiques – Subventions », 442 « État – Impôts et taxes recouvrables sur des tiers », 443 « Opérations particulières avec l'État, les entités publiques et les organismes internationaux », 4441 « État – Créance de carry-back », les comptes 4458 « TVA à régulariser ou en attente », sauf le compte 44586 « TVA sur factures non parvenues » et le compte 4487 « Produits à recevoir » est présenté dans le fascicule relatif aux créances de l'actif circulant (norme 9). Le compte 449 « État – Quotas d'émission à restituer à l'État » est présenté dans le fascicule relatif aux quotas de CO2 (norme 21).

COMPTE 444. IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES

COMPTE 4442. ÉTAT – IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES – ACOMPTES

L'impôt sur les bénéfices, afférent à un exercice donné, est payé :

– par le versement de quatre acomptes ;

– par le versement du solde à l'issue de la liquidation définitive qui doit intervenir au plus tard le 15 du mois suivant l'expiration du délai légal de dépôt de la déclaration de résultats.

Concernant la technique comptable, il convient de se référer au commentaire du compte 695 « Impôt sur les bénéfices ».

COMPTE 4444. ÉTAT – IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES

Voir la technique comptable du compte 4442

COMPTE 445. ÉTAT – TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES

Le compte 445 retrace les opérations relatives à la TVA. Impôt indirect sur la consommation, la TVA tend à frapper, à chaque stade de la production, la valeur ajoutée c'est-à-dire la plus-value conférée au produit considéré, de sorte qu'à la fin du cycle industriel et commercial, la charge fiscale, ayant grevé initialement le produit, corresponde à la taxe calculée sur le prix de vente au consommateur.

À chaque stade de la production, le redevable calcule et facture à son client une taxe (taxe d'aval) correspondant au prix de vente qu'il pratique. Mais, lors du règlement au Trésor, l'intéressé impute sur cet impôt le montant de la taxe (taxe d'amont) qui a grevé les éléments de son prix de revient (matières premières, marchandises, etc...). Ainsi, il ne verse que la différence entre la taxe facturée au client et la taxe déductible de ses achats (droit à déduction de la taxe d'amont).

Les organismes publics dépendants de l'État sont redevables de la TVA pour les opérations assujetties à TVA. Ils peuvent en effet effectuer des opérations qui entrent dans le champ d'application de la TVA et qui sont donc imposables à la TVA, sauf exonération expresse prévue par la réglementation.

Pour une opération assujettie, l'organisme :

– encaisse de la TVA sur ses recettes et a l'obligation de la reverser à l'administration fiscale (TVA collectée) ;

– paye de la TVA à ses fournisseurs (TVA déductible).

La TVA est imputée sur un compte de tiers et n'a pas, en principe, à transiter par le compte de résultat.

Il est rappelé que ces généralités n'ont pas vocation à se substituer à la réglementation élaborée par les services de la DGFiP à laquelle il convient de se reporter.

Sont traitées dans le présent fascicule les opérations de TVA constituant un passif non financier pour l'organisme : il s'agit notamment des opérations de TVA collectée. Comme indiqué précédemment, les opérations de TVA constituant des créances pour l'organisme sont traitées dans le fascicule relatif aux créances de l'actif circulant (norme 9).

DÉCLARATION DE LA TVA

La TVA doit être déclarée au plus tard le 24 du mois M+1. Cette déclaration permet de constater si l'établissement doit reverser de la TVA à l'administration fiscale (cas où la TVA collectée est supérieure à la TVA

déductible) ou si l'établissement dispose d'un crédit de TVA auprès de l'administration fiscale (TVA déductible supérieure à la TVA collectée).

TVA à payer = (TVA collectée + TVA intracommunautaire) – TVA déductible sur immobilisations et sur achats de biens et services)

Technique comptable

Comptabilisation de la liquidation de la TVA à payer

Calcul de la TVA due au titre de la période

Débit 4457x Taxes sur le chiffre d'affaires collectées par l'établissement, pour le montant de la TVA déductible, hors intracommunautaire

Débit 4452 TVA due intracommunautaire, pour le montant de la TVA due intracommunautaire (solde du compte)

Crédit 44562 TVA déductible sur immobilisations (ou les subdivisions de ce compte si elles ont été ouvertes)

Crédit 44566 TVA déductible sur autres biens ou services (ou les subdivisions de ce compte si elles ont été ouvertes)

Liquidation faisant apparaître un montant de TVA à décaisser

Débit 4457x Taxes sur le chiffre d'affaires collectées par l'établissement, pour le montant restant au crédit du compte (apurement du compte)

Crédit 4455x Taxes sur le chiffre d'affaires à décaisser », pour le montant arrondi sans centime

Crédit 7588 Autres produits divers, pour le montant des centimes

Si le titre (ou la demande de paiement selon le sens de l'arrondi) n'est pas encore émis au moment de la comptabilisation, les centimes sont portés sur un compte de tiers et sont régularisés par la suite.

Puis, paiement de la TVA

Débit 4455x Taxes sur le chiffre d'affaires à décaisser, pour le montant arrondi sans centime apparaissant au solde créditeur

Crédit compte de classe 5

Liquidation faisant apparaître un crédit de TVA, soit à reporter, soit à en demander le remboursement

Débit 44567 Crédits de TVA à reporter, pour le montant du solde débiteur du compte 4457x à apurer

Crédit 4457x Taxes sur le chiffre d'affaires collectées par l'établissement, pour le montant au débit du compte (apurement du compte)

Le montant apparaissant au débit du compte 44567 devra être imputé sur la prochaine liquidation de TVA en l'ajoutant aux montants de TVA déductible (par crédit du compte 44567).

Sinon, l'apurement peut également s'effectuer par le dépôt d'une demande de remboursement auprès des services fiscaux :

Débit 44583 Remboursement de TVA demandé

Crédit 44567 Crédits de TVA à reporter

Puis, constatation du remboursement par les services de la DGFiP :

Débit compte de classe 5

Crédit 44583 Remboursement de TVA demandé

Le remboursement d'un crédit de TVA ne donne pas lieu à la constatation d'une recette nouvelle, il s'agit d'une opération de trésorerie.

POINT D'ATTENTION

Les opérations comptables indiquées précédemment s'inscrivent dans le cadre d'opérations nationales ou intracommunautaires. Néanmoins, dans le cadre de leur activité, les organismes peuvent également avoir des opérations réalisées avec un prestataire basé hors UE. En cas de TVA extracommunautaire due, la TVA à liquider est enregistrée au crédit sur une subdivision libre du compte 445x choisie par l'organisme.

COMPTE 4452. TVA DUE INTRACOMMUNAUTAIRE

Depuis le 1er janvier 1993, les échanges intracommunautaires intervenant dans un espace sans frontières,

les notions d'importation et d'exportation sont remplacées par celles d'acquisition et de livraison intracommunautaires.

Désormais, les notions d'importation et d'exportation sont réservées aux biens en provenance ou à destination de pays tiers et de territoires des autres États membres de la communauté européenne situés hors du champ d'application de la 6è directive modifiée.

Le régime applicable à compter du 1er janvier 1993 prévoit qu'une même opération entre redevables établis dans deux États différents se décompose fiscalement en deux opérations :

– une livraison, en principe exonérée du côté du vendeur (principe de non-taxation des livraisons à destination d'un autre État membre) ;
– une acquisition, en principe soumise à TVA du côté de l'acquéreur (principe de l'imposition dans l'État de destination).

Ainsi, pour les livraisons de biens à destination d'un autre État membre qui sont en principe exonérées de TVA en France, le produit de la vente est porté au crédit du compte 70x par le débit du compte 41x « Clients » pour le montant hors taxes, la TVA intracommunautaire étant supportée par l'acquéreur.

Les acquisitions intracommunautaires en France de biens en provenance d'un autre État-membre sont, en principe, soumises à la TVA française. L'acquéreur français doit ainsi enregistrer deux TVA distinctes de même montant : une TVA à payer et une TVA à récupérer. L'acquéreur français du bien est le redevable de la TVA qu'il doit lui-même calculer : la facture du fournisseur CE est établie Hors Taxe.

Technique comptable

Acquisitions intracommunautaires, imposées à la TVA

Certification du service fait

Débit 607 Achats de marchandises, pour le montant hors taxe
Débit 44586 TVA sur factures non parvenues
Crédit 408 Fournisseurs – Factures non parvenues, pour le montant hors taxe
Crédit 4452 TVA due intracommunautaire, pour le montant de la TVA intracommunautaire

Comptabilisation de la demande de paiement

Débit 408 Fournisseurs – Factures non parvenues, pour le montant hors taxe
Débit 44566 TVA déductible sur autres biens et services, pour le montant de la TVA déductible
Crédit 44586 TVA sur factures non parvenues
Crédit 401x Fournisseurs, pour le montant HT *(la TVA est payée par l'organisme français à l'État français, aucune TVA n'est à verser par l'organisme au fournisseur communautaire)*

COMPTE 4453. TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES DUE A L'IMPORTATION

La TVA due à l'importation doit être enregistrée au crédit de la subdivision ~~libre~~ du compte 4453x
A titre d'exemple, pour une prestation de 1 000€ par un prestataire hors UE, il revient à l'organisme d'autoliquider la TVA à partir de la facture de 1 000 € du fournisseur selon le taux de TVA française (avec un taux de TVA française de 20 % soit 200 € de TVA). Les modalités de comptabilisation seront les suivantes :

Si la TVA ~~à payer~~ sur la prestation est déductible totalement:

À la livraison du bien, certification du service fait :

Débit 6x comptes de charges par nature pour 1 000 €
Débit 44586 TVA sur factures non parvenues pour 200 €
Crédit 408 Fournisseurs - achat de biens ou prestations de services pour 1 000 €
Crédit 4453 TVA due importation pour 200 €

À la réception de la facture de 1000 €, prise en charge de la demande de paiement :

Débit 408 Fournisseurs - achat de biens ou prestations de services pour 1 000 €
Débit 44566 TVA déductible sur autres biens et services pour 200 €
Crédit 44586 TVA sur factures non parvenues pour 200 €
Crédit 401x Fournisseurs - achat de biens ou prestations de services pour 1 000 €

Au paiement de la facture au fournisseur pour le montant HT :

Débit 401x Fournisseurs - achat de biens ou prestations de services pour 1 000 €

Crédit 5151 Compte au Trésor pour 1 000 €

Lors de la déclaration de TVA :

Débit 4453 TVA due importation pour 200 €

Crédit 44566 TVA déductible sur autres biens et services pour 200 €

Si la TVA ~~à payer~~ sur la prestation n'est pas déductible totalement

Exemple d'un assujetti partiel à 20 % avec un montant hors taxe de 1000 et une TVA déductible de 40 = 1000*0,2*0,2

À la livraison du bien, certification du service fait :

Débit 6x comptes de charges par nature pour 1160 €

Débit 44586 TVA sur factures non parvenues 40 €

Crédit 408 Fournisseurs - achat de biens ou prestations de services pour 1 000 €

Crédit 4453 TVA due importation pour 200 €

À la réception de la facture, prise en charge de la demande de paiement :

Débit 408 Fournisseurs - achat de biens ou prestations de services pour 1 000 €

Débit 44566 TVA déductible sur autres biens et services pour 40€

Crédit 44586 TVA sur factures non parvenues pour 40 €

Crédit 401x Fournisseurs - achat de biens ou prestations de services pour 1 000€

Remarque :

Concernant la TVA à décaisser, le compte 44585 TVA à régulariser est soldé en contrepartie du compte 4453 TVA due importation.

Au paiement de la facture au fournisseur pour le montant HT :

Débit 401x Fournisseurs - achat de biens ou prestations de services pour 1 000 €

Crédit 5151 Compte au Trésor pour 1 000 €

Lors de la déclaration de TVA (au cas d'espèce, l'exemple conduit à constater une TVA à décaisser) :

Débit 4453 TVA due importation pour 200 €

Crédit 44586 TVA sur factures non parvenues 40 €

Crédit 44551 TVA à décaisser pour 160 €

Paiement de la TVA :

Débit 44551 TVA à décaisser pour 160 €

Crédit 5151 Compte au Trésor pour 160 €

COMPTE 4455. TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES À DÉCAISSER

Est porté à ce compte le montant à reverser à l'administration fiscale qui figure sur la déclaration de chiffres d'affaires. En fin de période d'imposition, l'organisme doit constater dans ses comptes sa position vis-à-vis de l'administration fiscale telle qu'elle apparaît sur sa déclaration, c'est-à-dire soit la TVA à reverser (cas où la TVA collectée est supérieure à la TVA déductible), soit le crédit de TVA dont le remboursement peut être demandé (cas où la TVA déductible est supérieure à la TVA collectée).

Sur la technique comptable, voir l'encadré supra ***DÉCLARATION DE LA TVA.***

COMPTE 4456. TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES DÉDUCTIBLES

Est portée à ce compte la créance de l'établissement sur l'État résultant du droit à déduction de la TVA mentionnée sur les factures des fournisseurs. Concernant les modalités de comptabilisation du crédit de TVA à reporter, voir l'encadré supra relatif à la déclaration de TVA.

Technique comptable

Achat de marchandises en France

Certification du service fait

Débit 607 Achats de marchandises, pour le montant hors taxes
Débit 44586 TVA sur factures non parvenues
Crédit 408 Fournisseurs – Factures non parvenues, pour le montant TTC

Comptabilisation de la demande de paiement

Débit 408 Fournisseurs – Factures non parvenues, pour le montant TTC
Débit 44566 TVA déductible sur autres biens et services, pour le montant de la TVA déductible
Crédit 44586 TVA sur factures non parvenues
Crédit 401 Fournisseurs pour le montant TTC

COMPTE 4457. TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES COLLECTÉES PAR L'ÉTABLISSEMENT

Est portée à ce compte la dette envers l'État résultant de la facturation de la TVA aux clients.

Technique comptable

Vente en France

Vente de marchandises

Débit 411 Clients, pour le montant TTC
Crédit subdivision intéressée du compte 70, pour le montant HT
Crédit 4457x Taxes sur le chiffre d'affaires collectées, pour le montant de la TVA

Encaissement

Débit compte de classe 5
Crédit 411 Clients

Vente dans un pays de l'Union européenne

Vente de marchandises

Débit 411 Clients, pour le montant hors taxes
Crédit du compte 70, pour le montant HT (TVA intracommunautaire supportée par l'acheteur)

Encaissement

Débit compte de classe 5
Crédit 411 Clients, pour le montant hors taxe

COMPTE 4458. TVA À RÉGULARISER OU EN ATTENTE

Les comptes 44581, 44582, 44583, 44584, 44585 et 44587 sont traités dans le fascicule relatif aux créances de l'actif circulant (norme 9).

COMPTE 44586. TVA SUR FACTURES NON PARVENUES

Les modalités de fonctionnement de ce compte sont présentées avec les commentaires du compte 408 (cf. supra) dédié au recensement des charges à payer sur achats de biens et de services, ainsi que d'immobilisations qui sont également enregistrées TTC avec la TVA déductible.

COMPTE 446. OBLIGATIONS CAUTIONNÉES

Spécificité des EPIC

Le compte 446 n'est ouvert que dans la comptabilité des EPIC. Les modalités de comptabilisation sont décrites dans le fascicule 2 relatif aux charges, sur le commentaire du compte 6617 « Intérêts des obligations cautionnées ».

COMPTE 447. AUTRES IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS

Le compte 447 est crédité du montant de tous les autres impôts et taxes dus par l'établissement par le débit des comptes de charges intéressés. Il est débité par le crédit d'un compte de trésorerie des règlements effectués.

COMPTE 44711. TAXE SUR LES SALAIRES

Technique comptable

Comptabilisation de la taxe sur les salaires

Débit 6311 Taxe sur les salaires

Crédit 44711 Taxe sur les salaires

Règlement des impôts

Débit 44711 Taxe sur les salaires

Crédit compte de classe 5

COMPTE 44718. AUTRES IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS

Est notamment retracé à ce compte le versement dû au titre des transports.

Technique comptable

Comptabilisation des impôts et taxes

Débit compte de classe 6 intéressé

Crédit 44718 Autres impôts, taxes et versements assimilés

Règlement des impôts

Débit 44718 Autres impôts, taxes et versements assimilés

Crédit compte de disponibilités

COMPTE 4473. IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS SUR RÉMUNÉRATIONS (AUTRES ORGANISMES)

Ce compte fonctionne comme le compte 44718.

COMPTE 4478. DIVERS AUTRES IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS

Ce compte fonctionne comme le compte 44718.

COMPTE 448. ÉTAT ET AUTRES ENTITÉS PUBLIQUES – CHARGES À PAYER ET PRODUITS À RECEVOIR

Le fonctionnement du compte 4487 est présenté dans le fascicule relatif aux créances de l'actif circulant (norme 9)

COMPTE 4482. CHARGES FISCALES SUR CONGÉS À PAYER

Ce compte enregistre le montant de charge à payer relative aux charges fiscales, afférentes aux droits à congés reportés sur l'exercice suivant hors compte épargne-temps des personnels de toute catégorie rémunérés par l'organisme.

Le compte 4482 fonctionne en contrepartie du compte 632 « Charges fiscales sur congés à payer ».

Sur la technique comptable, voir le commentaire du compte 4282 « Dettes provisionnées pour congés payés ».

Pour aller plus loin

Les modalités de comptabilisation des droits à congés, des comptes épargne-temps, des heures supplémentaires et heures complémentaires sont précisées dans l'annexe dédiée.

COMPTE 4486. AUTRES CHARGES À PAYER

Le compte 4486 enregistre les charges fiscales afférentes aux charges à payer autres que les dettes provisionnées pour congés à payer.

Pour la comptabilisation des charges fiscales relatives aux jours monétisés des comptes épargne-temps, le compte 4486 fonctionne en contrepartie du compte 631X « Impôts, taxes et versements assimilés sur

rémunérations ». Pour la comptabilisation des heures complémentaires et heures supplémentaires, la contrepartie du compte 4486 est également le compte 631X « Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations ».

Sur la technique comptable, voir le commentaire du compte 4286 « Autres charges à payer ».

Pour aller plus loin

Les modalités de comptabilisation des droits à congés, des comptes épargne-temps, des heures supplémentaires et heures complémentaires sont précisées dans l'annexe dédiée.

COMPTE 45. COMPTABILITÉS DISTINCTES RATTACHÉES

Les comptes 455, 456 et 457 sont réservés aux filiales des organismes, dans la mesure où ces comptes ne sont pas censés être servis par les agents comptables des organismes, ils ne font pas l'objet de commentaire dans le présent fascicule. Les comptes 451 et 458 sont quant à eux développés dans le fascicule relatif aux immobilisations financières (norme 7).

COMPTE 452. RÉGIES – OPÉRATIONS DE GESTION

Les comptes 452x sont exclusivement réservés à la comptabilité des régisseurs. Leur fonctionnement est précisé dans l'annexe du fascicule 10 relative à la comptabilité des régies.

COMPTE 4526 RÉGIES – OPÉRATIONS DE GESTION EN DÉPENSES

Ce compte, spécifique aux opérations de dépenses des régisseurs, permet de constater les dépenses effectuées et la remise des pièces justificatives correspondantes à l'organisme ou à l'agent comptable pour la reconstitution de l'avance.

Afin de faciliter l'intégration des opérations dans la comptabilité de l'organisme, ce compte peut être subdivisé de façon à ce que sa terminaison 6… corresponde aux comptes de charges par nature associés aux dépenses effectuées.

COMPTE 4527 RÉGIES – OPÉRATIONS DE GESTION EN RECETTES

Ce compte, spécifique aux opérations de recettes des régisseurs, permet de constater les recettes effectuées et la transmission des pièces justificatives correspondantes à l'organisme ou à l'agent comptable.

Afin de faciliter l'intégration des opérations dans la comptabilité de l'organisme, ce compte peut être subdivisé de façon à ce que sa terminaison 7… corresponde aux comptes de produits par nature associés aux recettes effectuées.

COMPTE 46. DÉBITEURS DIVERS ET CRÉDITEURS DIVERS

Ce compte enregistre toutes les créances et toutes les dettes non comprises dans les comptes précédents de la classe 4.

Sont traitées dans le présent fascicule les opérations constituant un passif non financier pour l'organisme.

Les opérations constituant des créances pour l'organisme sont traitées dans le fascicule relatif aux créances de l'actif circulant, il s'agit des comptes 462, 463, 467, 4687.

Les opérations relatives à la trésorerie sont traitées dans le fascicule dédié, il s'agit des comptes 464 et 465.

COMPTE 466. AUTRES COMPTES CRÉDITEURS

Sont comptabilisées à ce compte, les opérations présentant un solde normalement créditeur effectuées par l'organisme avec des tiers lorsqu'elles ne peuvent pas être comptabilisées à un autre compte de la classe 4.

COMPTE 4661. DEMANDES DE PAIEMENT À PAYER

Technique comptable

Certification du service fait

Débit compte intéressé de charges ou de bilan

Débit compte de TVA déductible sur facture non parvenue concerné
Crédit 408 Fournisseurs – Factures non parvenues

Prise en charge des demandes de paiement
Débit 408 Fournisseurs – Factures non parvenues
Débit compte de TVA déductible concerné
Crédit compte de TVA déductible sur facture non parvenue concerné
Crédit 4661 Demandes de paiement à payer

Règlements effectués
Débit 4661 Demandes de paiement à payer
Crédit compte de classe 5

Oppositions
Débit 4661 Demandes de paiement à payer
Crédit 765 Oppositions

Dépenses à régulariser
Débit 4661 Demandes de paiement à payer
Crédit 4728 Autres dépenses à régulariser

Dépenses des régisseurs ou des comptables secondaires ordonnancées
Débit 4661 Demandes de paiement à payer
Crédit 4722 Dépenses des comptables secondaires à vérifier
ou Crédit 4725 Dépenses des régisseurs à vérifier

Dépenses à régulariser
Débit 4661 Demandes de paiement à payer
Crédit 4728 Autres dépenses à régulariser

COMPTE 4663. VIREMENTS À RÉIMPUTER

Technique comptable

Rejets par l'établissement financier de virements effectués au profit de tiers
Débit compte de classe 5
Crédit 4663 Virements à réimputer

Règlement ou apurement des virements à réimputer
Débit 4663 Virements à réimputer
Crédit du compte de tiers ou de disponibilités intéressé

COMPTE 4664. EXCÉDENTS DE VERSEMENT À REMBOURSER

Technique comptable

Sommes à rembourser aux tiers
Débit compte de tiers ou de disponibilités intéressé
Crédit 4664 Excédents de versement à rembourser

Sommes remboursées ou compensées avec d'autres créances de l'établissement
Débit 4664 Excédents de versement à rembourser
Crédit compte de tiers ou de disponibilités intéressé

Annulation d'excédents des exercices antérieurs (notamment atteints par la prescription)
Débit 4664 Excédents de versement à rembourser
Crédit 7588 Divers autres produits – Autres

COMPTE 4667. OPPOSITIONS

Technique comptable

Oppositions obtenues par des tiers à l'encontre de créanciers de l'établissement

Débit 4661 Demandes de paiement à payer

Crédit 4667 Oppositions

Versement au tiers bénéficiaire

Débit 4667 Oppositions

Crédit compte de classe 5

Trop perçus et trop-payés récupérés à rembourser

Débit 4667 Oppositions

Crédit 4664 Excédents de versement à rembourser

COMPTE 468. DIVERS – PRODUITS À RECEVOIR ET CHARGES À PAYER

COMPTE 4686. CHARGES À PAYER

Sont constatés à ce compte les seules charges à payer ne relevant pas d'un autre compte de tiers. Ses modalités de fonctionnement sont identiques à celle du compte 408 (cf. supra).

COMPTE 47. COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE

Les opérations qui ne peuvent être imputées de façon définitive à un compte déterminé au moment où elles sont enregistrées ou qui exigent une information complémentaire ou des formalités particulières sont inscrites provisoirement au compte 47.

Ce procédé de comptabilisation ne doit être utilisé qu'à titre exceptionnel. Toute opération portée au compte 47 sera imputée au compte définitif dans les meilleurs délais, et *a minima* avant la fin de l'exercice. En effet les recettes budgétaires ne seront abondées qu'au moment du rapprochement de l'encaissement et du titre de recette émis par l'ordonnateur au moment de la comptabilisation sur le compte définitif.

Les comptes transitoires ou d'attente relatifs à des créances sont traitées dans le fascicule dédié aux actifs circulants : tels que, les comptes 471, 4731, 476 et 477.

COMPTE 472. DÉPENSES À RÉGULARISER

COMPTE 4721. DÉPENSES PAYÉES AVANT ORDONNANCEMENT

Ces dépenses découlent de contrats ou sont récurrentes : elles ne sont pas suivies dans le schéma standard de la chaîne de la dépense. On peut citer comme exemples les paiements de loyers, les remboursements d'emprunt, le paiement des services bancaires ou des fluides.

Ce compte permet également de comptabiliser le prélèvement effectué par les SLR des DDFIP dans le cadre de la paye à façon (le suivi comptable de la paye à façon est présenté en commentaire du compte 641x).

En revanche, les dépenses payées par cartes d'achat sont comptabilisées avec le compte 47282 « Dépenses payées par carte d'achat » (cf. commentaire du compte).

Technique comptable

Règlement des dépenses

Débit 4721 « Dépenses payées avant ordonnancement »

Crédit compte de disponibilités

Émission de la demande de paiement au nom de l'agent comptable

Débit d'un compte de charges ou exceptionnellement d'un compte de classe 2

Débit compte de TVA déductible

Crédit 4x compte de tiers correspondant

Apurement des comptes de tiers

Débit 4x compte de tiers correspondant

Crédit 4721 « Dépenses payées avant ordonnancement ».

COMPTE 4722. DÉPENSES DES COMPTABLES SECONDAIRES À VÉRIFIER

Technique comptable

Comptabilisation des opérations transmises par les comptables secondaires

Débit 4722 Dépenses des comptables secondaires à vérifier

Crédit 181 Comptes de liaison des établissements

Centralisation comptable après vérification

Débit d'un compte de tiers, pour les dépenses ordonnancées au cours de la période d'inventaire,

Ou Débit d'un compte de charges par nature et du compte de TVA déductible le cas échéant, pour les opérations ordonnancées au cours de l'exercice

Crédit 4722 Dépenses des comptables secondaires à vérifier

COMPTE 4725. DÉPENSES DES RÉGISSEURS À VÉRIFIER

Le compte 4725 et le compte 543 « Régies d'avances » permettent de retracer les relations entre les régisseurs d'avances et l'agent comptable.

Technique comptable : voir fascicule 10 – commentaire du compte 543.

COMPTE 4728. AUTRES DÉPENSES À RÉGULARISER

Ce compte est utilisé en cas de dépenses urgentes dans l'attente de la transmission des pièces justificatives. La technique comptable est la même que pour le compte 4721.

COMPTE 47281. AUTRES DÉPENSES À RÉGULARISER – COMPENSATION LÉGALE

Les modalités de comptabilisation de la compensation sont présentées en commentaire du compte 47181.

COMPTE 47282. DÉPENSES PAYÉES PAR CARTE D'ACHAT

La comptabilisation des dépenses payées par carte d'achat doit intégrer le compte 47282 quel que soit le process de régularisation retenu par l'organisme pour les régler (prélèvement ou paiement après émission de demande de paiement).

Technique comptable

- **En cas de prélèvement par l'organisme bancaire**

À réception du relevé de compte affichant le prélèvement des dépenses payées par carte d'achat, constatation du prélèvement à l'appui d'une demande de versement (montant TTC) :

Débit 47282 « Dépenses payées par carte d'achat »

Crédit compte de disponibilités

À réception des pièces justificatives, émission et prise en charge des demandes de paiement correspondantes :

Débit des comptes de charges concernés (montant HT)

Débit 44566 « TVA déductible sur autres biens et services » le cas échéant (montant de la TVA déductible)

Crédit 4x compte de tiers correspondant (montant TTC)

Puis apurement des comptes de tiers (montant TTC)

Débit 4x compte de tiers correspondant

Crédit 47282 « Dépenses payées par carte d'achat ».

Remarque : Si des frais bancaires sont présentés sur le relevé de comptes, ceux-ci doivent également être enregistrés (montant des frais prélevés) :

Débit 4721 « Dépenses payées avant ordonnancement »

Crédit compte de disponibilités

Puis à l'appui de la demande de paiement de régularisation :

Débit 6278 « Autres frais et commissions » (montant HT)

Débit 44566 « TVA déductible sur autres biens et services » le cas échéant (montant de la TVA déductible)

Crédit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services » (montant TTC)

Et apurement du compte de tiers (montant TTC)

Débit 4x compte de tiers correspondant

Crédit 4721 « Dépenses payées avant ordonnancement ».

- **En l'absence de prélèvement par l'organisme bancaire**

À réception des pièces justificatives des dépenses payées par carte d'achat, constatation des charges correspondantes à l'appui de demandes de paiement emportant service fait :

Débit des comptes de charges concernés (montant HT)

Débit 44566 « TVA déductible sur autres biens et services » le cas échéant (montant de la TVA déductible)

Crédit 47282 « Dépenses payées par carte d'achat » (montant TTC)

Puis, régularisation du compte transitoire (montant TTC) :

Débit 47282 « Dépenses payées par carte d'achat »

Crédit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services »

Et paiement à l'organisme bancaire (montant TTC) :

Débit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services »

Crédit compte de disponibilités.

Remarque : les frais bancaires éventuels doivent également être enregistrés au débit du compte 6278 « Autres frais et commissions » à l'appui d'une demande de paiement.

COMPTE 473. RECETTES ET DÉPENSES À TRANSFÉRER

COMPTE 4735. DÉPENSES À TRANSFÉRER

Ce compte est utilisé pour retracer provisoirement dans les écritures de l'organisme les dépenses que l'agent comptable exécute pour le compte d'autres organismes, dans la comptabilité desquels elles doivent être imputées définitivement.

Technique comptable

Paiement de sommes pour le compte d'autres organismes

Débit 4735 Dépenses à transférer

Crédit compte de classe 5

Transfert et récupération des dépenses réalisées pour le compte d'autres organismes

Débit compte de classe 5

Crédit 4735 Dépenses à transférer

COMPTE 48 – COMPTES DE RÉGULARISATION

Les comptes de régularisation sont des comptes utilisés pour répartir les charges et les produits dans le temps de manière à rattacher à un exercice déterminé toutes les charges et tous les produits le concernant effectivement et ceux-là seulement. Entrent dans cette catégorie de comptes, le compte de répartition des frais d'émission des emprunts.

On trouve également à l'intérieur de cette subdivision les comptes de charges et de produits constatés d'avance.

Les comptes 481 « Charges à répartir sur plusieurs exercices », 486 « Charges constatées d'avance » et 4877

« Comptes de répartition périodique des charges et des produits - Produits » sont présentés dans le fascicule relatif aux créances de l'actif circulant (norme 9), ainsi que le compte 489 « Quotas d'émission alloués par l'État » explicité dans le fascicule relatif aux quotas de gaz à effet de serre de la norme 21.

COMPTE 487. PRODUITS CONSTATÉS D'AVANCE

Le compte 487 enregistre le montant des produits comptabilisés dans l'exercice, mais concernant des exercices ultérieurs. En effet, si les comptes de la classe 7 enregistrent tous les produits au fur et à mesure de leur naissance, certains d'entre eux sont imputables à des exercices ultérieurs. Il s'agit des produits perçus ou comptabilisés avant que les prestations ou les fournitures les justifiant aient été effectuées ou fournies. Pour rétablir le résultat de l'exercice, les produits de l'exercice suivant sont transférés au compte 487 par le débit du compte intéressé de la classe 7.

À l'ouverture de l'exercice suivant, cette écriture est contre-passée.

Technique comptable

En fin d'exercice N, comptabilisation du transfert des produits constatées d'avance

Débit compte de produit par nature intéressé

Crédit 487 Produits constatés d'avance

À l'ouverture de l'exercice suivant, contre-passation

Débit 487 Produits constatés d'avance

Crédit compte de produit par nature intéressé

Un autre procédé de comptabilisation consiste, lors de l'enregistrement initial de l'ordre de recette au cours de l'exercice N, à affecter directement au compte 487 la quote-part des produits se rapportant à un exercice ultérieur.

En cas de besoin, le compte 487 peut être subdivisé conformément à la nomenclature de la classe 7.

COMPTE 49. DÉPRÉCIATION DES COMPTES DE TIERS

Les commentaires du compte 49 sont développés dans le fascicule relatif à la norme Créances de l'actif circulant, hormis le compte 495 dont le développement est rattaché au fascicule relatif aux immobilisations financières (norme 7).

ANNEXE 1 : PASSIFS SOCIAUX

Section 1 : définition

Les droits à congés, les comptes épargne-temps (CET), les heures supplémentaires et complémentaires représentent les engagements pris à l'égard des personnels des organismes publics, dont la réalisation est différée pour une période plus ou moins longue. Toutes les catégories de personnel rémunérées par les organismes publics sont concernées par les droits à congés.

Ces passifs sociaux sont comptabilisés, dès lors que les trois conditions cumulatives suivantes sont réunies :

- il existe, une obligation de l'organisme vis-à-vis de son personnel se rattachant à l'exercice clos ou à un exercice antérieur ;
- il est certain ou probable que cette obligation provoquera une sortie de ressources au bénéfice de son personnel sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci ;
- le montant de l'obligation peut être évalué de manière fiable.

Selon le niveau de précision de l'estimation du montant ou de l'échéance de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation, ce passif donnera lieu à comptabilisation d'une charge à payer ou d'une provision pour charges :

- une charge à payer est constatée quand les montants sont identifiables et feront l'objet d'un versement dans un délai connu ;
- une provision pour charges est constatée dans les autres cas (évaluation et/ou versement dans un délai incertain).

Lorsqu'une charge à payer est comptabilisée à la clôture d'un exercice, elle donne lieu à une écriture de contre-passation à l'ouverture de l'exercice suivant.

Section 2 : modalités de comptabilisation

Sous-section 1 : traitement comptable applicable aux droits à congés

A. Modalités d'évaluation

I. La période de référence pour l'acquisition des droits à congés est l'année civile :

Le nombre de jours de congés acquis en année N et non pris sur cette année doit faire l'objet d'un recensement agent par agent.

Les droits à congés sont ensuite évalués en appliquant à ce nombre de jours le coût moyen journalier de chaque agent concerné ou le coût moyen journalier de chaque catégorie homogène d'agents. Il doit être tenu compte des charges sociales ou fiscales correspondantes.

Le coût moyen journalier d'un agent ou d'une catégorie homogène d'agents est déterminé en prenant en compte la rémunération annuelle globale présentant un caractère récurrent, rapportée au nombre de jours travaillés par an.

L'évaluation des jours de congés non pris et inscrits dans un CET est précisée dans la sous-section 2 dédiée au traitement comptable applicable aux CET.

II. La période de référence pour l'acquisition des droits à congés ne correspond pas à l'année civile :

Les droits à congés à prendre en compte à la date de clôture de l'exercice N sont ceux acquis et non pris par les personnels précités au 31 décembre N. Deux méthodes de calcul de la charge à payer sont possibles :

1. Calcul individuel par bénéficiaire

Si le calcul des droits à congés peut être effectué agent par agent, ces droits à congés sont évalués en appliquant au nombre de jours recensé le coût moyen journalier de chaque agent concerné ou de la catégorie homogène d'agents correspondante. Il doit être tenu compte des charges sociales et fiscales correspondantes.

2. Évaluation forfaitaire

Si les dispositions prévues au §1. ci-dessus ne sont pas praticables, il est possible d'utiliser une méthode d'évaluation forfaitaire.

Le nombre de jours à prendre en compte correspond à un *prorata* du nombre de jours de congés auquel les agents[85] ont droit sur la période de référence d'acquisition des droits.

Ainsi, si la période de référence s'étend du 1er septembre N au 31 août N+1, alors ce prorata est fixé à un tiers (4 mois sur 12).

Les droits à congés sont ensuite évalués en appliquant à ce nombre de jours le coût moyen journalier par catégorie homogène d'agents.

Ce montant est, le cas échéant, réduit pour tenir compte des jours de congés déjà pris au titre de la période de référence considérée, ainsi que des jours de congés correspondant aux jours de fermeture de l'organisme sur cette période.

Ce passif est augmenté des charges sociales et fiscales. Le taux de charges applicable est calculé comme suit : somme des charges sociales et fiscales dues au cours de l'année sur les rémunérations versées, divisée par la somme des rémunérations versées.

III. Cas particulier des enseignants et des enseignants chercheurs

Les enseignants et les enseignants chercheurs perçoivent une rémunération forfaitaire. Leurs droits à congés ne font en général pas l'objet d'un suivi particulier compte tenu de leur statut.

En l'absence de suivi des droits à congés, s'agissant d'un cas exceptionnel où aucune évaluation fiable du montant de l'obligation au titre des droits à congés des enseignants et des enseignants chercheurs ne peut être réalisée, aucune charge à payer ne peut être comptabilisée à ce titre. Dès lors, une mention doit être portée en annexe précisant la nature du passif concerné et indiquant les incertitudes relatives au montant à l'échéance de l'obligation.

B. Technique comptable

Comptabilisation des charges à payer à comptabiliser (CAPAC) au titre des droits à congés à la clôture de l'exercice N :

Les congés payés non pris constituent un passif certain dont le montant est connu et qui feront l'objet d'un versement selon une échéance fixe. De fait le degré d'incertitude relative à ce passif est minime, la comptabilisation donne lieu à la constatation d'une charge à payer à comptabiliser.

Débit 6412 « Congés payés du personnel »

Crédit 4282 « Dettes provisionnées pour congés payés »

Des charges à payer au titre des charges sociales et fiscales afférentes sont également comptabilisées

Débit 632 « Charges fiscales sur congés payés »,

Débit 645x « Charges de sécurité sociale et prévoyance » et 647x « autres charges sociales »

Crédit 4482 « Charges fiscales sur congés payés »,

Crédit 4382 « Charges sociales sur congés payés »

Sous-section 2 : traitement comptable applicable aux comptes épargne-temps (CET)

A. Qualification du passif

L'accès au CET est ouvert aux agents titulaires et non titulaires :

- exerçant leurs fonctions dans une administration, un établissement public administratif de l'État ou dans un établissement public local d'enseignement ;
- employés de manière continue et ayant accompli au moins une année de service.

Il est ouvert à la demande de l'agent qui est informé annuellement des droits épargnés et consommés.

Le CET est caractérisé par la coexistence de deux régimes :

- le régime pérenne, régime de droit commun depuis le 1er janvier 2010, institué par le décret n° 2002-634 du 29 avril 2002 modifié portant création du compte épargne-temps dans la fonction publique de l'État et dans la magistrature : ce dispositif comprend les jours épargnés au titre des années 2009 et suivantes, ainsi que les jours épargnés antérieurement pour lesquels les titulaires d'un CET ont demandé au 31 décembre 2009

85 Il convient d'exclure les agents ayant quitté l'organisme au 31 décembre N.

l'application immédiate des nouvelles dispositions prévues par le décret n° 2009-1065 du 28 août 2009 ;

- le régime transitoire, dans lequel ont été portés, sur option des agents, les jours épargnés au titre de l'année 2008 et des années antérieures ; le CET transitoire ne peut plus être alimenté par l'agent.

En pratique, ces deux régimes font l'objet d'une gestion distincte.

Le dispositif pérenne permet d'accumuler des droits à congés rémunérés dans la limite d'un plafond global de jours fixé par l'arrêté en vigueur pris pour application du décret n° 2002-634 du 29 avril 2002. À la fin de chaque année, les jours épargnés sur un CET de régime pérenne peuvent être :

- indemnisés pour les jours épargnés au-delà du seuil fixé par l'arrêté susvisé ;
- utilisés sous forme de jours de congés ou conservés comme droits à congés futurs ;
- versés au régime de retraite additionnelle de la fonction publique (RAFP) pour les jours épargnés au-delà du seuil fixé par l'arrêté susvisé.

Dans le cadre des CET de régime transitoire, les agents peuvent opter pour :

- l'utilisation sous forme de congés annuels, option obligatoire pour les CET inférieurs au seuil fixé par l'arrêté susvisé ;
- ou, pour les jours supérieurs au seuil fixé par l'arrêté susvisé, l'intégration au sein du régime de RAFP ou encore pour l'indemnisation dans la limite de la moitié des jours épargnés. Le versement lié à l'indemnisation s'effectue à hauteur de quatre jours par an jusqu'à épuisement des soldes. Si la durée du versement qui en résulte est supérieure à quatre ans, celui-ci est opéré en quatre fractions annuelles d'égal montant.

Les agents ont aussi la possibilité de renoncer, à tout moment, au maintien de ce compte en demandant le transfert de leurs jours épargnés vers un CET de régime pérenne.

Les droits à congés inscrits dans un CET, qu'ils soient monétisables ou non, génèrent, à la date de clôture, une obligation de l'organisme de verser une rémunération, postérieurement à la réalisation du service fait par l'agent. Les droits acquis par l'agent en date de clôture, se traduisent par la comptabilisation d'un passif dans les comptes de l'organisme public.

Pour les CET de régime pérenne comme pour ceux relevant du régime transitoire, ce passif se traduit comme suit :

- lorsque l'agent opte pour la monétisation des jours inscrits sur son CET, l'obligation correspondante constitue une charge à payer ;
- lorsque les jours inscrits sur le CET constituent des droits à congés, l'obligation correspondante est une provision pour charges ;
- lorsque l'agent décide d'intégrer ses droits à la RAFP, l'obligation correspondante représente une charge à payer.

B. Modalités d'évaluation

L'organisme doit procéder au recensement et à l'évaluation des droits à congés inscrits dans un CET.

Une distinction doit être faite selon que le nombre de jours inscrits sur le CET est inférieur ou supérieur au seuil fixé par l'arrêté susvisé.

I. Nombre de jours inscrits sur le CET inférieur ou égal au seuil fixé par l'arrêté susvisé :

L'ensemble des jours inscrits dans la limite de ce seuil sera obligatoirement utilisé sous forme de congés par les agents.

Dans ce cas, la provision pour charges est déterminée selon le coût moyen journalier de chaque agent concerné ou le coût moyen journalier de chaque catégorie homogène d'agents en termes de rémunération. Il doit être tenu compte des charges sociales ou fiscales correspondantes.

Le coût moyen journalier d'un agent ou d'une catégorie homogène d'agents est déterminé en prenant en compte la rémunération annuelle globale présentant un caractère récurrent, rapportée au nombre de jours travaillés par an.

À l'instar de l'État, il peut être retenu le nombre de 264 jours travaillés par an[86]. Ce chiffre se base sur une année de 360 jours rapportée à 22 jours ouvrés mensuels. Toutefois, selon la situation particulière de l'organisme, un autre nombre de jours travaillés peut être choisi, ce choix donnera lieu à une information, dédiée en annexe.

86 L'État utilise ce nombre à la demande de la Cour des Comptes.

II. Nombre de jours inscrits sur le CET supérieur au seuil fixé par l'arrêté susvisé :

Lorsqu'à la fin de l'année, le nombre de jours comptabilisés sur le CET est supérieur au seuil fixé par l'arrêté susvisé, l'intéressé doit formuler sa demande avant le 31 janvier de l'année suivante.

En l'absence de toute demande, les jours sont d'office versés au régime de la RAFP pour les agents fonctionnaires et indemnisés pour les agents non titulaires.

En conséquence, lorsque le nombre de jours inscrits au CET est supérieur au seuil fixé par l'arrêté susvisé, transférés d'un CET transitoire compris, trois cas sont distingués en termes d'évaluation du passif :

- 1er cas – jours indemnisés : la charge à payer au titre des droits monétisables est évaluée en fonction des modalités de valorisation prévues dans le barème forfaitaire par journée et par catégorie statutaire (forfait prévu pour la catégorie A, forfait prévu pour la catégorie B et forfait prévu pour la catégorie C) fixé par l'arrêté en vigueur pris pour application du décret n° 2002-634 du 29 avril 2002.
- 2e cas – jours maintenus sur le CET : la provision pour charges est déterminée selon les modalités inscrites au § I. ci-dessus.
- 3e cas – jours versés au régime de la RAFP : la charge à payer est évaluée sur la base du traitement forfaitaire par journée et par catégorie fixé par l'arrêté en vigueur pris pour application du décret n° 2002-634 du 29 avril 2002 précité (cf. *supra*).

Dans la mesure où les agents peuvent exercer leur droit d'option jusqu'au 31 janvier de l'exercice suivant, certaines informations nécessaires pour permettre une correcte évaluation en fonction de l'option choisie par certains agents ne seront connues qu'après la date d'arrêté des comptes.

Les passifs correspondants sont alors évalués selon le coût moyen journalier appliqué au nombre de jours inscrits au CET des agents concernés, ou à défaut, selon une approche statistique. Ces passifs donnent lieu à la comptabilisation d'une provision pour charges dans la mesure où l'échéance et le montant ne sont pas connus avec suffisamment de précision.

C. Modalités de comptabilisation

Charges à payer à comptabiliser (CAPAC) relatives au CET à la clôture de l'exercice N

Débit 6412 « Congés payés du personnel »
Crédit 4282 « Dettes provisionnées sur congés payés » si pris sur les congés payés provisionnés
Crédit 4286 « Personnel – autres charges à payer ».

Charges sociales et fiscales afférentes

Débit 631x « Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations »
Crédit 4482 « Charges fiscales sur congés payés »
Débit 645x « Charges de sécurité sociale et de prévoyance »
Crédit 4382 « Charges sociales sur congés payés »

Ces écritures doivent être contre-passées au début d'exercice N+1.

Dotations aux provisions pour charges relatives au CET

Débit 6815 « Dotations aux provisions de fonctionnement »
Crédit 1582 « Provisions pour CET »
Crédit 1583 « Provisions pour CET – charges sociales ou fiscales »

Reprise suite à utilisation des jours CET (congés, monétisation ou versement RAFP)

Débit 1582 « Provisions pour CET »
Débit 1583 « Provisions pour CET – charges sociales ou fiscales »
Crédit 7815 « Reprises sur provisions de fonctionnement »

Les dotations et reprises sur les provisions pour charges relatives aux CET ne sont pas compensables.

Monétisation des CET et versement RAFP

Débit 6414 « Indemnités et avantage divers »
Crédit 421 « Personnels »

Versement à l'agent

Débit 421 « Personnels »
Crédit 515 « Compte au trésor »

Versement à la RAFP

Débit 421 « Personnels »

Crédit 437x « Autres organismes sociaux »

Charges sociales et fiscales afférentes

Débit 631x « Impôts et taxes et versements assimilés sur rémunération »

Crédit 4478 « Divers – autres impôts et taxes et versements assimilés »

Débit 645x « Charges de sécurité sociale et d'assurance maladie »

Crédit 431x « Sécurité sociale »

Débit 647x « Autres charges sociales »

Crédit « 437x Autres organismes sociaux »

Remarque relative à la portabilité des CET dans la fonction publique

En cas de mobilité d'un agent au sein d'organismes publics, les droits acquis par cet agent sont transférés vers l'établissement d'accueil. Ainsi, les provisions doivent être reprises intégralement par l'organisme d'accueil.

En revanche, l'organisme de départ n'est pas tenu de transférer à l'organisme d'accueil le montant des provisions constituées antérieurement au titre d'un CET. Par conséquent, la charge financière du transfert du CET permettant de reconstituer la provision est supportée par le nouvel organisme auprès duquel est affecté l'agent.

Ainsi, à la date du changement d'affectation, l'organisme de départ constate une reprise des provisions constituées antérieurement au transfert de l'agent :

Débit 1582 « Provisions pour CET »

Débit 1583 « Provisions pour CET – charges sociales ou fiscales »

Crédit 7815 « Reprises sur provisions de fonctionnement ».

De son côté, l'organisme d'accueil doit comptabiliser pour ce nouvel agent les dotations aux provisions pour charges relatives aux jours inscrits en CET :

Débit 6815 « Dotations aux provisions de fonctionnement »

Crédit 1582 « Provisions pour CET »

Crédit 1583 « Provisions pour CET – charges sociales ou fiscales ».

De même, dans le cadre de la fusion d'établissements, les droits à congés acquis par le personnel des établissements avant la fusion perdurent et doivent être repris dans les comptes de la nouvelle entité.

Au cas particulier où l'un des deux établissements n'était pas soumis à l'obligation de constituer des provisions pour CET avant la fusion, la reprise de l'antériorité des droits à congés inscrits dans un CET des personnels peut être assimilée à un changement de méthode comptable.

À ce titre et conformément aux dispositions du fascicule 14 de l'instruction comptable commune, le changement de méthode comptable qui prend effet à la date de fusion est constaté en situation nette, par le biais du compte de report à nouveau.

Ainsi, l'établissement fusionné constate, à la date de fusion, les provisions pour charges à hauteur du montant total des passifs sociaux acquis par l'intégralité des agents avant la fusion :

Débit 119 « Report à nouveau »

Crédit 1582 « Provision pour CET »

Crédit 1583 « Provisions pour CET – charges sociales ou fiscales ».

Sous-section 3 : traitement comptable applicable aux heures supplémentaires

A. Qualification du passif

Les heures supplémentaires constatées à la clôture par les agents de l'organisme public et non payées à cette date constituent une obligation de l'organisme et doivent donner lieu à l'enregistrement d'une charge à payer.

B. Modalités d'évaluation

L'organisme public doit procéder au recensement des heures supplémentaires effectuées par les agents à

la clôture qui n'ont pas encore été payées.

L'obligation est ensuite évaluée en appliquant à ce nombre d'heures le coût moyen journalier de chaque agent concerné. Il doit être tenu compte des charges sociales et fiscales correspondantes.

C. Modalités de comptabilisation

À la clôture de l'exercice N, les heures supplémentaires sont comptabilisées en **charge à payer à comptabiliser (CAPAC) :**

Débit 6411 « Traitements salaires et appointements »

Crédit 4286 « Personnels - autres charges à payer »

Charges sociales et fiscales afférentes

Débit 631« Impôts et taxes et versements assimilés sur rémunération »

Crédit 4486 « Autres charges à payer »

Débit 645 « Charges de sécurité sociale et d'assurance maladie »

Crédit 4386 « Sécurité sociale – autres charges à payer »

Ces écritures sont contre-passées au début de l'exercice N+1.

Sous-section 4 : traitement comptable applicable aux heures complémentaires

A. Champ d'application

Les heures complémentaires correspondent à des heures supplémentaires d'enseignement effectuées à la clôture par les enseignants-chercheurs titulaires de l'organisme public et par les autres personnels, notamment les personnels extérieurs à l'établissement, et non payées à cette date. A ce titre, ces heures complémentaires doivent faire l'objet de la comptabilisation de charges à payer à comptabiliser.

B. Modalités d'évaluation

I. Cas des enseignants-chercheurs rémunérés par l'organisme public

L'évaluation des heures complémentaires effectuées par les enseignants-chercheurs doit prendre en compte les dispositions prévues au décret n° 84-431 du 6 juin 1984 modifié fixant les dispositions statutaires communes applicables aux enseignants-chercheurs et portant statut particulier du corps des professeurs des universités et du corps des maîtres de conférences :

" *Les fonctions des enseignants, chercheurs s'exercent dans les domaines énumérés aux articles L. 123-3 et L. 952-3 du code de l'éducation et L. 112-1 du code de la recherche.*

I. Le temps de travail de référence, correspondant au temps de travail arrêté dans la fonction publique, est constitué pour les enseignants-chercheurs :

1° Pour moitié, par les services d'enseignement déterminés par rapport à une durée annuelle de référence égale à 128 heures de cours ou 192 heures de travaux dirigés ou pratiques ou toute combinaison équivalente en formation initiale, continue ou à distance. Ces services d'enseignement s'accompagnent de la préparation et du contrôle des connaissances y afférents. Ils sont évalués dans les conditions prévues au présent décret ;

2° Pour moitié, par une activité de recherche reconnue comme telle par une évaluation réalisée dans les conditions prévues au présent décret.

Lorsqu'ils accomplissent des enseignements complémentaires au-delà de leur temps de travail tel qu'il est défini au présent article, les enseignants-chercheurs perçoivent une rémunération complémentaire dans les conditions prévues par décret. "

Aussi, les heures complémentaires effectuées par les enseignants-chercheurs ne sont effectivement dues, sur le plan réglementaire, qu'à partir du moment où les heures cumulées d'enseignement effectuées dépassent le quota d'heures d'enseignement, c'est-à-dire la plupart du temps postérieurement à la date de clôture de l'exercice.

Néanmoins, ces heures complémentaires sont accomplies, dans la pratique, tout au long de l'année universitaire. De ce fait, il est à considérer qu'une partie de ces heures complémentaires correspond à des "services faits" d'enseignement durant les 4 derniers mois de l'exercice N, même si elles ne seront effectivement payées globalement et postérieurement à la clôture de l'exercice (en général juillet N+1), qu'après vérification du dépassement du quota réglementaire.

Pour la part de ces heures complémentaires rattachables à l'exercice N, deux méthodes d'évaluation sont envisageables :

- S'il existe un suivi des heures d'enseignement effectuées au sein de l'organisme public, il doit être procédé à l'identification et au recensement du nombre d'heures complémentaires imputables à la période du 1er septembre au 31 décembre N. La charge à payer correspondante est ensuite évaluée en appliquant à ce nombre d'heures le coût journalier de chaque agent concerné.
- En l'absence d'un tel suivi, il convient de se référer au nombre total d'heures complémentaires figurant au plan de charge prévisionnel élaboré par référence aux maquettes pédagogiques soumises à la validation du ministère de tutelle. La charge à payer au titre des heures complémentaires réalisées à la date de clôture N est alors estimée pour un montant correspondant à 4/10èmes du montant total des heures complémentaires prévisionnelles.

Quel que soit le mode d'évaluation retenu, il doit également être tenu compte, dans l'évaluation de la charge à payer, des charges sociales et fiscales correspondantes.

II. Cas des personnels extérieurs à l'établissement

S'agissant des personnels extérieurs, dont les enseignants-chercheurs extérieurs à l'établissement, il est procédé au recensement du nombre d'heures complémentaires correspondant à des « services faits » d'enseignement et qui n'ont pas donné lieu à paiement à la date de clôture.

L'évaluation de la charge à payer à comptabiliser correspondante se fonde sur ce nombre d'heures auquel est appliqué le coût moyen journalier de chaque personnel extérieur concerné. Il doit être tenu compte des charges sociales et fiscales correspondantes. A défaut de recensement, une méthode d'évaluation forfaitaire, telle que définie au § I. de cette sous-section 4, est mise en œuvre.

C. Modalités de comptabilisation

À la clôture de l'exercice N, les heures complémentaires sont comptabilisées en **charge à payer à comptabiliser (CAPAC) :**

Débit 6411 « Traitements salaires et appointements »

Crédit 4286 « Personnels- autres charges à payer »

Charges sociales et fiscales afférentes

Débit 631« Impôts et taxes et versements assimilés sur rémunération »

Crédit 4486 « Autres charges à payer »

Débit 645 « Charges de sécurité sociale et d'assurance maladie »

Crédit 4386 « Sécurité sociale – autres charges à payer »

Ces écritures sont contre-passées au début de l'exercice N+1.

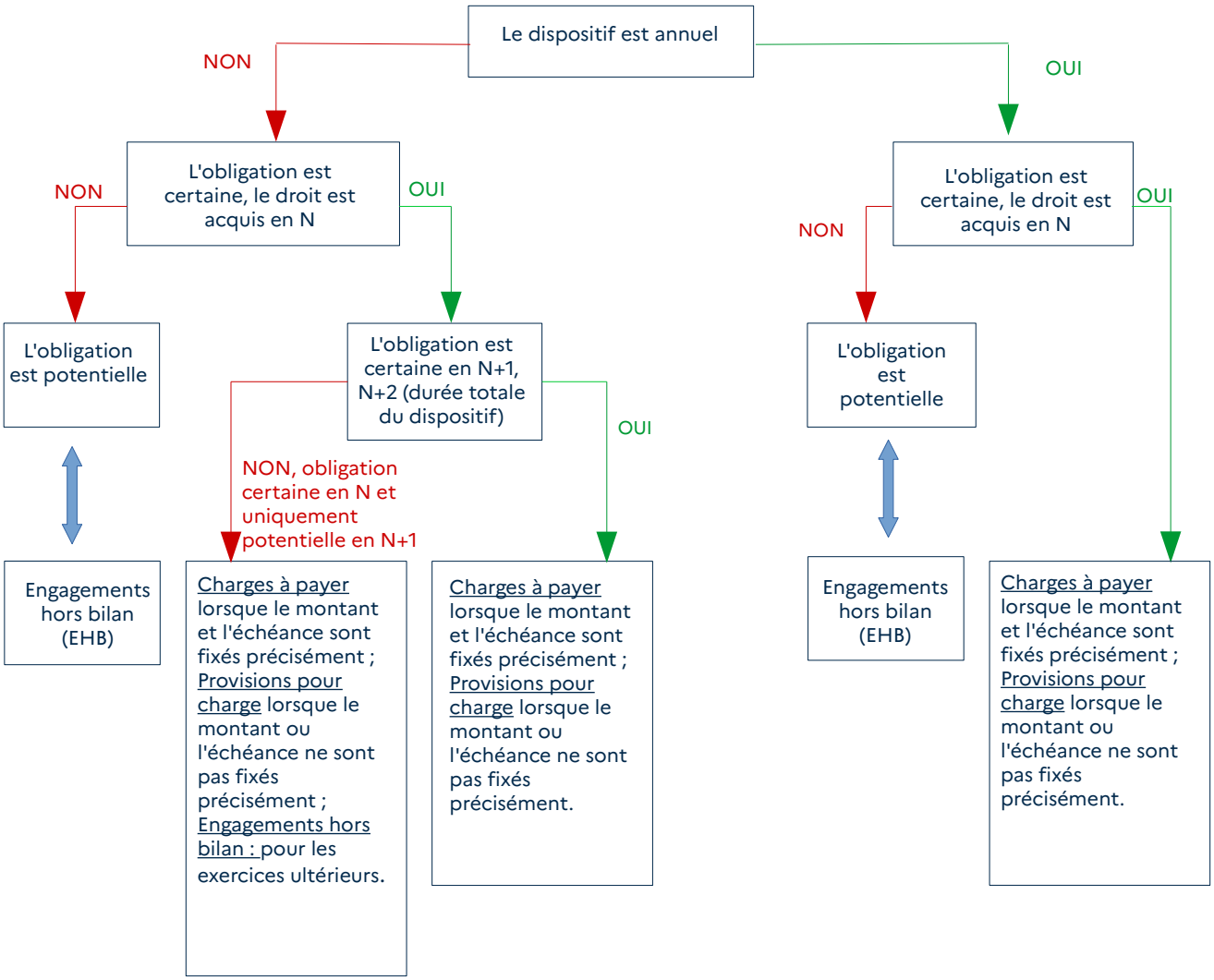
Sous-section 5 : information à mentionner en annexe

La nature et le montant des charges à payer comptabilisées au titre des droits à congés, des comptes épargne-temps (CET), des heures supplémentaires et des heures complémentaires sont présentés dans l'annexe.

Concernant le cas particulier des droits à congés des enseignants et des enseignants chercheurs, qui, en l'absence de suivi, ne peuvent donner lieu à la comptabilisation d'un passif dans la mesure où aucune évaluation fiable du montant de l'obligation ne peut être réalisée, il convient alors de mentionner toute information permettant d'appréhender l'incidence de la non comptabilisation.

Lorsque les passifs au titre des droits acquis sur CET ont donné lieu à comptabilisation de provisions pour charges, il convient de mentionner dans l'annexe, au regard de leur caractère significatif, les montants et les mouvements ayant affecté ces provisions. Ainsi, sont indiqués les montants à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, ainsi que les reprises et les dotations. De plus, des précisions sont apportées sur la nature de l'obligation provisionnée et des incertitudes liées à son échéance.

Annexe 2 : Qualification comptable d'une obligation



FASCICULE N° 13 : ENGAGEMENTS À MENTIONNER DANS L'ANNEXE (CF. NORME 13)

Le bilan d'une entité comprend l'ensemble des éléments actifs et passifs résultant des opérations réalisées à la date de clôture. Il tient compte également, par le biais des provisions, de certaines opérations non encore dénouées mais ayant généré une obligation à l'égard d'un tiers à cette même date. L'obligation envers le tiers est certaine, mais le montant ou l'échéance du passif n'est pas fixé de façon précise.

D'autres opérations non encore traduites en comptabilité générale peuvent avoir une influence sur l'appréciation de la situation financière de l'organisme. Il s'agit notamment des engagements donnés, mentionnés dans l'annexe, qui répondent à la définition des passifs éventuels. Ils consistent :

- soit en une obligation **potentielle** de l'organisme à l'égard de tiers résultant d'événements dont l'existence sera confirmée par la survenance ou non d'un ou plusieurs événements futurs qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'organisme ;
- soit en une obligation de l'organisme à l'égard d'un tiers dont il n'est **pas probable ou certain** qu'elle provoquera une sortie de ressource nécessaire à l'extinction de l'obligation.

Dès lors qu'un engagement est significatif, il doit être mentionné en annexe. Une information est significative si son omission ou son inexactitude est susceptible d'influencer l'appréciation des décisions prises par les utilisateurs des comptes.

Section 1 : catégorie d'engagements

La présentation des engagements à mentionner dans l'annexe (ou engagement hors bilan) doit s'attacher à donner une information pertinente, conforme aux principes généraux de la comptabilité et particulièrement à celui de l'image fidèle du patrimoine.

La norme 13 propose des catégories d'engagements. Celles-ci ne constituent pas une liste fermée et exhaustive, car il appartient à chaque organisme de présenter les catégories d'engagements qui permettent d'éclairer au mieux le lecteur des états financiers sur la situation de l'organisme. Les catégories d'engagements présentées infra le sont donc à titre indicatif. Cette liste constitue une aide pour les organismes afin de classer les engagements hors bilan (EHB) devant être présentés dans leurs états financiers.

En outre, les organismes sont amenés à recevoir des engagements. Les mêmes principes de délimitation du champ d'application et des règles et procédures d'enregistrement seront retenus, qu'il s'agisse des engagements donnés ou reçus.

Sous-section 1 : engagements de type financier ou contractuel accordés par l'organisme

Les engagements de type financier ou contractuel se caractérisent par l'existence de documents contractuels ou juridiques liant l'organisme à un tiers.

Les engagements accordés en matière de garantie de dettes

Engagement donné : garantie donnée par l'organisme à un créancier afin de prévenir l'éventuelle défaillance de son débiteur (le créancier et le débiteur sont des entités indépendantes (tiers) par rapport à l'organisme). En cas de défaillance du débiteur, l'organisme s'engage à rembourser la dette au créancier.

La dette garantie englobe les engagements envers toutes les entités qui bénéficient de la garantie de l'organisme dans l'hypothèse éventuelle d'une défaillance du débiteur véritable. La garantie donnée doit être autorisée explicitement dans le statut de l'organisme ou prévue par la réglementation en vigueur.

Engagement reçu : garantie reçue par l'organisme en cas d'insolvabilité d'un tiers ou de mise en cause de la responsabilité du tiers. En cas de défaillance de son débiteur, l'organisme peut mettre en cause un autre tiers afin de rembourser sa créance.

Illustration 1 :

NB : Il est convenu que la garantie en cause dans cette illustration est considérée comme significative pour l'organisme A.

Au cours de l'exercice N, l'organisme A accorde une caution à la banque sur certains emprunts de l'entité B

(l'organisme A accorde ainsi une garantie à l'organisme B par rapport à son créancier : la banque). À la date de clôture des comptes de l'exercice N, la situation financière de l'entité B est saine. La signature de l'acte de caution est le fait générateur de l'obligation juridique.

La situation financière de l'organisme B n'implique aucune sortie de ressource probable. De ce fait, aucune provision n'est constituée dans les comptes de l'organisme A. Toutefois, il mentionnera, en annexe, l'engagement donné.

En N+2, la situation financière de l'organisme B se détériore et, à la date de clôture des comptes, l'organisme A apprend que l'organisme B est déclaré en redressement judiciaire. La sortie de ressources devient probable. Elle est sans contrepartie pour l'organisme A. Dans cette hypothèse, l'organisme A ne mentionnera plus d'engagement hors bilan dans son annexe mais comptabilisera une provision pour le montant du paiement probable non minoré des possibilités ultérieures de recouvrement.

Les garanties liées à des missions d'intérêt général

L'organisme s'engage à couvrir l'éventuel risque de perte pour un tiers dans le cadre de la réalisation des missions d'intérêt général qui lui sont dévolues. La garantie donnée doit être autorisée explicitement dans le statut de l'organisme ou prévue par la réglementation en vigueur.

Les garanties de passifs

Opérations de cession et de restructuration

En cas de cession d'entreprise, une garantie de passif est constituée, l'acheteur étant potentiellement en situation de risque quant au bien-fondé de sa décision d'investissement. Il peut alors, pour limiter ce risque, demander au vendeur une garantie de passif. Ainsi, en cas de cession d'une société à un investisseur, personne privée, l'organisme peut donner des garanties sous forme d'ajustement futur à la baisse du prix de vente si par exemple, après usage, la valeur des immeubles de la société vendue était inférieure à celle estimée lors de la cession.

Les garanties liées à la mise en œuvre de structure spécifique

Il s'agit de garanties accordées à des structures dites entités ad hoc créées spécifiquement pour gérer une opération ou un groupe d'opérations similaires pour le compte de l'organisme, et dont l'activité est exercée par la mise à disposition d'actifs, de biens et services ou de capitaux.

Autres types de garantie

L'aval : engagement pris par l'entité de payer à l'échéance une lettre de change, un billet à ordre (éventuellement un chèque) à la place du porteur, généralement le tireur, pour tout ou partie de son montant. Le montant garanti doit être porté en annexe.

Le cautionnement, contrat par lequel un tiers, appelé caution, promet à un créancier de le payer si le débiteur n'exécute pas son obligation. En pratique le cautionnement consiste souvent en un dépôt d'une somme d'argent ou de valeurs fait par une entité en vue de garantir la réalisation d'une obligation. Ce mode de cautionnement apparaît au bilan (compte 275). Dans ce cas, une information dédiée à ce poste du bilan sera présentée en annexe. Dans le cas où le cautionnement n'apparaît pas via un compte dédié du bilan, l'annexe présentera une information sur le montant garanti .

Les engagements financiers de l'organisme

Contrat de cofinancement

Il s'agit des engagements de financement de l'organisme vis-à-vis de tiers dans le cadre d'un contrat à long terme. L'opération financée ainsi que les tiers, partenaires de l'organisme dans l'exécution de ce contrat, donnent lieu à une information en annexe. L'organisme rend compte du degré d'avancement du contrat en présentant les montants bruts dus par le tiers ainsi que les montants bruts dus au tiers. Ces passifs, éventuels correspondent au financement prévisionnel restant à payer par l'organisme.

Crédit bail :

Un engagement hors bilan sera mentionné pour le montant total des redevances restant à supporter en exécution des obligations stipulées dans les différents contrats de crédit-bail, en distinguant les opérations de crédit-bail mobilier de celles de crédit-bail immobilier.

Sous-section 2 : engagement découlant de la mission de régulateur économique et financier

Dans le cadre de sa mission de régulateur économique et financier, l'organisme peut verser des aides sociales et économiques à un ou plusieurs bénéficiaires dans le cadre d'un dispositif d'intervention.

Le critère de rattachement des charges à l'exercice est le service fait. Pour les charges d'intervention, le service fait correspond à la réalisation, sur la période se rattachant à l'exercice, de l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution ou au maintien du droit du bénéficiaire.

En fin d'exercice, l'organisme peut être amené à constater un engagement en cas d'obligation potentielle issue des dispositifs d'intervention pour compte propre (cf. instruction BOFIP-GCP-15-0004 du 06/07/2015 relative aux modalités de comptabilisation des dispositifs d'intervention).

Ainsi, lorsque l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit du bénéficiaire n'est pas réalisé à la date de clôture ou que ce droit nécessite d'être renouvelé pour les périodes postérieures à l'exercice clos (exemple, dispositifs soumis à condition de ressources du bénéficiaire, devant être confirmées annuellement), les engagements postérieurs à la période constituent des obligations potentielles de l'organisme. Ce passif éventuel est mentionné en annexe de ses états financiers.

NB : Il est convenu que les opérations décrites dans ces illustrations sont considérées comme significatives pour l'organisme A.

Illustration 2 :

Un organisme A a pour mission la préservation de l'environnement. Pour cela, il dispose de fonds pour financer des investissements réalisés par des entreprises qui souhaitent renouveler leurs matériels. L'organisme choisit les bénéficiaires en fonction de critères, liés à la préservation de l'environnement, qu'il a lui-même fixé. Ce dispositif correspond à une dépense d'intervention pour compte propre, l'organisme ayant une marge de manœuvre dans la décision d'attribution de l'aide.

Une entreprise B dépose une demande de subvention en octobre N. L'organisme A, après traitement de son dossier, lui attribue une aide pour financer son investissement en novembre N. La notification de décision établit par l'organisme A en décembre N conditionne l'attribution définitive de la subvention à la réalisation effective de l'investissement.

Au 31 décembre N, l'entreprise B n'a pas encore justifié de son investissement à l'organisme A, faute de l'avoir initié.

Toutes les conditions d'attribution de la subvention n'étant pas remplies, il est donc considéré que le « service fait » associé à l'attribution de la subvention n'est pas réalisé. L'obligation de l'organisme A vis-à-vis de l'entreprise B n'est donc que potentielle : à ce titre, elle doit être mentionnée en engagement hors bilan dans l'annexe des états financiers.

Illustration 3 :

C*e second exemple a pour but de montrer les différences de nature entre les charges à payer, les provisions et les engagements hors bilan relevant des dispositifs d'intervention.*

Un organisme C verse des aides scolaires n compte propre sous condition d'assiduité(vérifications effectuées à chaque fin de trimestre)e des élèves. Un dossier de demande pour l'année scolaire N/N+1 est déposé le 01/12/N.

Le 15/12/N, l'organisme émet la notification d'attribution couvrant l'ensemble de l'année scolaire sous condition d'assiduité.

Au 31/12/N, toutes les conditions sont remplies pour la partie de l'année scolaire N. A défaut d'une comptabilisation préalable, une charge à payer pour la période de septembre à décembre N doit être comptabilisée par l'agent comptable pour le montant correspondant.

À la date de clôture des comptes N, les conditions d'assiduité de N+1 ne peuvent pas être réalisées aucun passif se rattachant à N ne sera comptabilisé pour la quote-part d'aide qui devra être versée en N+1. L'obligation sera considérée comme potentielle et un engagement hors bilan sera constaté pour ce montant restant à verser.

Par ailleurs, l'organisme C constate tous les ans des demandes remises en retard. Ces demandes sont prises en considération par l'organisme et des rappels se rattachant à N sont versés durant l'année N+1.

L'organisme est en mesure d'estimer, de manière suffisamment fiable (statistique sur les 3 dernières années), le montant moyen des demandes d'aides en retard en date du 31/12/N. L'obligation sera considérée comme probable, l'échéance du paiement étant incertaine. Une provision pour charge sera comptabilisée par l'agent comptable à hauteur de l'estimation.

Sous-section 3 : engagement découlant de la mise en jeu de la responsabilité de l'organisme faisant l'objet de litiges avérés et engagement résultant des obligations reconnues pour lesquels les conditions de comptabilisation des provisions pour risques ne sont pas réunies

Pour mémoire, des passifs non financiers doivent être comptabilisés lorsque les trois conditions cumulatives suivantes sont remplies :

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

Ainsi, un engagement est mentionné en annexe, au titre des engagements donnés lorsque l'un de ces 3 critères de comptabilisation n'est pas rempli, par exemple :

-en présence d'une obligation qui n'est que potentielle (elle n'existe pas à la clôture des comptes)

-lorsque la sortie de ressources n'est pas probable

-lorsque le montant ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

Cas particulier : le compte personnel de formation (CPF)[87]

Le décret n° 2018-1153 du 14 décembre 2018 relatif aux modalités de conversion des heures acquises au titre du compte personnel de formation (CPF) en euros précise le montant horaire permettant la conversion en euros des heures acquises au titre du compte personnel de formation et du droit individuel à la formation au 31 décembre 2018.

La mise en œuvre de ce décret engendre la monétisation d'un **droit potentiel** à formation au bénéfice de l'agent qui est valorisé ou non en fonction du contexte. Ainsi, en date de clôture, les CPF ne répondent pas à la définition d'un passif social puisqu'ils correspondent à un droit potentiel et non à une obligation certaine.

Par ailleurs, lorsque le personnel est formé, en accord avec son employeur, l'organisme disposera d'une contrepartie : les nouvelles compétences de son agent. En conséquence, en règle générale, les CPF ne donnent pas lieu à une valorisation en date de clôture. Aucune provision n'est à constater dans le cas d'un droit potentiel. Seule une information dédiée est à fournir en annexe (par exemple nombre d'agents concernés et/ou nombre d'heures global capitalisé sur les CPF).

Les droits résiduels, non utilisés par un agent démissionnaire ou licencié à l'issue de la période de préavis ne donnent pas lieu à la constatation d'une provision, l'employeur n'ayant pas de coût supplémentaire à supporter lors du transfert des droits vers le nouvel employeur. Une information dédiée en annexe peut toutefois être donnée.

Sous-section 4 : avantages accordés en raison du départ à la retraite

Lorsque des avantages accordés en raison du départ à la retraite ont été votés par l'assemblée délibérante de l'organisme, ils doivent être retracés dans les états financiers. Il peut s'agir d'engagements en matière de pensions, de compléments de retraite, d'indemnité et d'allocations en raison de départ à la retraite ou avantages similaires des membres du personnel propre de l'organisme. Les engagements de retraite et autres avantages similaires des fonctionnaires pris en charge par l'État ou ceux pris en charge par d'autres entités font l'objet de dispositions spécifiques, non traitées dans ce fascicule. Ainsi, l'organisme peut :

- comptabiliser une provision pour charges. La constatation de provisions pour la totalité des engagements à l'égard des membres du personnel actif et retraité, conduisant à une meilleure information financière, est considérée comme une méthode de référence.
- mentionner ces engagements en annexe.

Les organismes qui ont déjà provisionné de telles obligations ne peuvent pas opter pour la mention en annexe des engagements afférents.

87 Les modalités de comptabilisation de ce dispositif sont également décrites dans le fascicule 1 relatif aux états financiers et dans le fascicule 12 relatif aux passifs non financiers.

Section 2 : évaluation

Le mode d'évaluation d'un engagement dépend des caractéristiques propres à sa catégorie.

Sous-section 1 : engagements de type financier ou contractuel accordés par l'organisme

L'information figure pour le montant total de la garantie accordée dans les documents contractuels ou juridiques liant l'organisme à un tiers.

Sous-section 2 : engagement découlant de la mission de régulateur économique et financier

L'évaluation consiste, quand cela est possible, à fournir une estimation.

Elle peut être effectuée en se référant aux conventions, notifications ou décisions d'attributions dont le service fait n'a pas encore été réalisé par le bénéficiaire.

En outre, celle-ci peut être exprimée, éventuellement, par une fourchette de valeur.

Sous-section 3 : engagement découlant de la mise en jeu de la responsabilité de l'organisme faisant l'objet de litiges avérés et les engagements résultant des obligations reconnues

Lorsque cela est possible, l'évaluation consiste à fournir soit une estimation à l'intérieur d'une fourchette, soit le montant maximum du risque.

Sous section 4 : avantages accordés en raison du départ à la retraite

Si l'organisme mentionne un engagement au titre des avantages accordés en raison du départ à la retraite, il convient de fournir les hypothèses retenues pour l'évaluation.

Section 3 : modalités d'inscription dans l'annexe

Seuls les engagements de l'organisme qui revêtent un caractère significatif au regard du principe d'importance relative sont de nature à renseigner utilement le lecteur de leurs conséquences éventuelles sur la situation patrimoniale et ainsi être retranscrit dans l'annexe.

L'inscription d'un engagement dans l'annexe fait l'objet d'une description littéraire appropriée. Lorsque l'évaluation peut être faite, la valeur objective et univoque de l'engagement est également mentionnée dans l'annexe. Si l'évaluation ne peut être réalisée de manière fiable, l'engagement doit faire l'objet une description littéraire appropriée associée à une fourchette de valeur, lorsque cela est possible.

Un modèle de tableau de présentation des engagements hors bilan est proposé dans le fascicule 1 relatif aux états financiers.

Événements postérieurs à la clôture : maintien de l'engagement initialement mentionné en annexe ou transformation d'un passif éventuel en passif.

Si l'obligation devient certaine à la date d'arrêté définitif des comptes, mais que la sortie de ressources est improbable ou incertaine, les critères de comptabilisation d'un passif ne sont pas satisfaits. L'engagement donné reste un engagement hors bilan de l'organisme (passif éventuel).En revanche, si l'obligation est certaine à la date de clôture des comptes, que la sortie de ressources devient certaine ou probable à la date d'arrêté des comptes et que le montant peut désormais être évalué de manière fiable, alors l'engagement mentionné en annexe à la clôture des comptes devient un passif à comptabiliser au bilan de l'organisme à la date d'arrêté des comptes.

Section 4 : modalités de comptabilisation des engagements hors bilan

Afin de faciliter l'élaboration de l'annexe du compte financier en fin d'exercice, il est possible d'effectuer le recensement des engagements hors bilan significatifs au cours de l'exercice comptable.

80 Engagements donnés

Enregistrement d'un engagement donné.

Technique comptable

Débit 809 Contrepartie des engagements.

Crédit. 80* Engagements donnés (à subdiviser en fonction de la catégorie d'engagement).

81 Engagements reçus

Enregistrement d'un engagement reçu.

Technique comptable

Débit 81 Engagements reçus

Crédit 809 Contrepartie des engagements..

Les écritures d'engagements donnés et reçus sont contre-passées quand l'engagement concerné répond aux critères de constitution d'un passif ou quand l'obligation potentielle n'existe plus.

FASCICULE N° 14 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES, DES CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET DES CORRECTIONS D'ERREURS (CF. NORME 14)

Le présent fascicule a pour objet de renforcer la pertinence et la fiabilité des états financiers des organismes et d'assurer la comparabilité des états financiers à la fois dans le temps et avec ceux des autres organismes.

Ainsi ce fascicule précise-t-il les définitions, les traitements à opérer et l'information à fournir dans le cadre de changements de méthodes comptables, de changements d'estimations comptables et de corrections d'erreurs.

Pour les organismes soumis à l'impôt sur les sociétés, les changements de méthodes comptables, d'estimations comptables et de corrections d'erreurs s'enregistrent en contrepartie des comptes de classes 6 et 7.

La contrepartie en comptes de situation nette (comptes de classe 1) n'est pas autorisée, ces opérations doivent générer un impact sur les résultats comptable et fiscal de l'exercice au cours duquel elles sont comptabilisées.

Point d'attention : les écritures comptables comptabilisées dans le cadre de cette norme impactent les fonds propres sans créer de nouvelles ressources et donc n'augmentent pas le fonds de roulement. Elles ne doivent donc pas être prises en compte dans le tableau de la situation patrimoniale en droits constatés (tableau 6 du compte financier des organismes soumis à la comptabilité budgétaire et tableau 2 du compte financier des organismes non soumis à la comptabilité budgétaire).

Section 1 : champ d'application

Ce fascicule s'applique aux traitements à opérer et à l'information à fournir concernant les changements de méthodes comptables (cf. Section 2), les changements d'estimations comptables (cf. Section 3) et les corrections d'erreurs (cf. Section 4) pour les organismes publics.

Les dispositions développées ci-après précisent les impacts pour chaque type de changement comptable, en distinguant notamment :

- l'évaluation de cet impact, qui est déterminée de façon rétrospective ou prospective ;
- les modalités de comptabilisation de l'impact en situation nette et/ou en résultat ;
- les retraitements éventuels à opérer au titre de l'information financière comparative ;
- l'information à mentionner en annexe.

Section 2 : changements de méthodes comptables

Sous-section 1 : définition des méthodes comptables

Les méthodes comptables sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par les organismes lors de l'établissement et de la présentation de leurs états financiers.

Ces méthodes comptables permettent d'établir et de présenter des états financiers contenant des informations pertinentes et fiables sur les opérations et les événements auxquels elles s'appliquent.

A. Cas de l'absence de méthodes comptables

En l'absence d'une méthode comptable spécifiquement applicable à une opération ou un événement, l'organisme doit faire usage de jugement pour développer et appliquer une méthode permettant d'obtenir des informations comptables conformes aux principes généralement admis.

Pour ce faire, l'organisme doit faire référence aux sources suivantes, énumérées par ordre d'importance décroissant, et considérer leur possibilité d'application :

les dispositions normatives applicables à l'organisme et traitant de questions similaires ou liées (cf. le recueil des normes comptables des organismes) ;

les définitions, les critères de comptabilisation et d'évaluation des actifs, des passifs, des produits et des charges énoncés dans le référentiel comptable, le cadre réglementaire ou législatif qui lui est applicable et, si nécessaire, dans les référentiels en constituant les références privilégiées (en particulier, le recueil des normes comptables de l'État et le PCG).

B. Cohérence des méthodes comptables

Dans le cas où le référentiel comptable permet, pour une catégorie d'éléments, l'application de méthodes comptables différentes, l'organisme choisit la méthode comptable la plus pertinente et l'applique de manière cohérente et permanente à cette catégorie. Ce choix de méthode est présenté en annexe. En cas de changement de méthode, l'annexe présentera les éléments explicitant les raisons du changement ainsi que ses effets.

Sous-section 2 : dispositions relatives aux changements de méthodes comptables

A. Application d'un changement de méthodes comptables

Conformément au principe de permanence des méthodes, les utilisateurs d'états financiers doivent être en mesure de les comparer dans le temps. Les mêmes méthodes comptables sont donc appliquées au sein de chaque exercice et d'un exercice à l'autre.

Un organisme ne doit changer de méthode comptable que dans les deux cas suivants :

- un changement de réglementation imposé par une norme ou tout texte réglementaire applicable à l'organisme
- un changement à l'initiative de l'entité elle-même, susceptible de fournir des informations plus fiables et plus pertinentes tant sur le résultat que sur le patrimoine et permettant ainsi d'obtenir une meilleure information financière sur la situation de l'organisme.

Les éléments suivants peuvent, par exemple, donner lieu à un changement de méthode comptable :

les indemnités de départ ou de compléments de retraite contractualisés par l'organisme avec ses salariés : comptabilisation en provision (méthode de référence[88]) ou inscription en annexe ;

l'évaluation des stocks : coût moyen pondéré ou premier entré / premier sorti ;

les charges financières : possibilité de prise en compte des intérêts d'emprunts dans le coût de l'immobilisation produite par l'organisme ou de certains stocks.

En revanche, ne constituent pas des changements de méthodes comptables :

l'application d'une méthode comptable à des opérations ou événements différents en substance (cf. nature différente) de ceux survenus précédemment ;

l'application d'une nouvelle méthode comptable à des opérations ou autres événements qui ne se produisaient pas auparavant ou qui n'étaient pas significatifs.

B. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative

I. Règle générale

Un changement de méthode comptable est appliqué de manière rétrospective, c'est-à-dire comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée.

Le changement de méthode comptable prend effet dans l'exercice au cours duquel il a été adopté. Ainsi, le solde d'ouverture de cet exercice doit être ajusté, pour les éléments concernés de l'actif, du passif et de la situation nette, de l'effet de la nouvelle méthode comptable, comme si celle-ci avait toujours été appliquée.

Cet ajustement à l'ouverture de l'exercice d'application du changement de méthode comptable doit être imputé en report à nouveau. Néanmoins, pour les organismes soumis à l'impôt sur les sociétés, l'impact du changement de méthode comptable pourra être constaté dans le compte de résultat de l'exercice de mise en œuvre du changement.

Par ailleurs, pour fournir une information comparative, les données de l'exercice qui précèdent l'exercice de première application de la nouvelle méthode comptable sont également retraitées de manière extra-comptable et cette information est communiquée en annexe.

Ainsi, les utilisateurs des états financiers pourront comparer les deux exercices dont les données auront été retraitées par application des mêmes méthodes comptables. L'ensemble des éléments concernés par le changement doit être ajusté comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée, que ce soit les éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat.

II. Limites à l'application de la règle générale

S'il est impraticable[89] de déterminer les effets du changement sur les éléments concernés de l'actif, du passif,

88 Il est impossible d'appliquer une autre méthode si l'organisme comptabilise déjà selon la méthode de référence.

89 Le concept « d'impraticabilité » est développé à la section 5 de la présente instruction.

de la situation nette et/ou du compte de résultat pour un ou plusieurs des exercices présentés dans les états financiers, la nouvelle méthode comptable est appliquée au début du premier exercice pour lequel l'application rétrospective est praticable, qui peut être l'exercice en cours.

S'il est impraticable de déterminer les effets du changement sur les éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat pour tous les exercices antérieurs, la nouvelle méthode comptable est appliquée de manière prospective à partir du début de l'exercice au cours duquel les effets du changement peuvent être calculés et ne tient donc pas compte de l'ajustement cumulé des actifs, passifs et de la situation nette découlant d'opérations ou événements antérieurs à cette date. À ce titre, aucune information comparative retraitée n'est fournie dans les états financiers.

L'annexe présente les raisons de cette impraticabilité (totale ou partielle).

III. Existence de dispositions spécifiques

Lorsque le changement de méthode comptable résulte de la première application d'un texte, si des dispositions spécifiques ont été prévues, le changement de méthode comptable est effectué conformément à ces dispositions spécifiques. Il peut s'agir notamment de dispositions transitoires d'application.

Lorsqu'un changement de méthode comptable a conduit à comptabiliser des provisions sans passer par le compte de résultat, la partie reprise de ces provisions qui n'a pas trouvé sa justification se fait directement par les capitaux propres.

C. Information en annexe

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

la nature du changement de méthode comptable ;

pour l'exercice en cours et pour chaque exercice antérieur présenté, dans la mesure du possible, le montant de l'ajustement pour chaque poste des états financiers qui a été affecté par le changement ;

le montant de l'ajustement relatif aux exercices antérieurs aux exercices présentés, dans la mesure du possible.

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

le texte imposant le changement ;

le cas échéant, le fait que le changement de méthodes comptables est mis en œuvre conformément à des dispositions spécifiques, ainsi que leur description.

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

Si l'application rétrospective est impraticable pour un ou plusieurs exercices présentés dans l'information comparative ou pour des exercices antérieurs aux exercices présentés, l'organisme indique les circonstances qui ont mené à cette situation et la date de début de l'application du changement de méthode comptable.

Les états financiers des exercices ultérieurs ne reprendront pas ces éléments.

D. Synthèse

Changements de méthodes comptables	
Évaluation	**Incidence rétrospective : Oui** => l'effet après impôt de la nouvelle méthode est calculé comme si la méthode avait toujours été appliquée. **Incidence prospective : Non, sauf si impossibilité d'estimer l'effet à l'ouverture de l'exercice.**
Comptabilisation	**Impact sur la situation nette : Oui** => Impact du changement à l'ouverture de l'exercice imputé sur le report à nouveau (comptes 11x), après effet de l'impôt. **Impact sur le compte de résultat : Non, sauf impact fiscal.** => En raison de l'application de règles fiscales, l'entité peut être amenée à comptabiliser l'impact du changement en résultat.
Information comparative retraitée	**Oui :** Présentation « en pro-forma » du bilan et du compte de résultat retraité et information en annexe des postes concernés du bilan et du compte de résultat des exercices courant et précédent avec la nouvelle méthode, comme si elle avait été déjà appliquée.
Information en annexe	Justification de ce changement. Présentation des effets sur le résultat et la situation nette des 'exercices courant et précédent si application rétrospective, et seulement sur le résultat de l'exercice courant si application prospective.

E. Illustrations

Deux exemples sont également présentés en annexe 1.

Section 3 : changements d'estimations comptables

Sous-section 1 : définition des estimations comptables

En raison des incertitudes inhérentes à l'activité économique ou aux modalités de l'action publique, de nombreux éléments des états financiers ne peuvent pas être évalués avec précision et font l'objet d'une estimation, celle-ci impliquant des jugements fondés sur les dernières informations fiables disponibles.

Sous-section 2 : dispositions relatives aux changements d'estimations comptables

A. Application d'un changement d'estimation comptable

Une estimation peut devoir être révisée en cas de changements des circonstances dans lesquelles elle était fondée ou suite à l'obtention de nouvelles informations ou par l'effet d'un surcroît d'expérience. C'est pourquoi un changement d'estimation comptable est un ajustement de la valeur comptable d'un actif ou d'un passif, ou du montant de la consommation périodique d'un actif, résultant de l'évaluation de la situation actuelle des éléments d'actif et de passif et des avantages et obligations futurs attendus qui y sont associés. Les changements d'estimations comptables résultent en effet d'informations nouvelles ou de nouveaux développements et, par conséquent, ne sont pas des corrections d'erreurs.

Par exemple, toute modification significative des conditions d'utilisation d'un bien justifie la révision du plan d'amortissement en cours d'exécution. Il peut s'agir d'une modification de la durée ou du rythme d'utilisation, mais également d'une modification de la base amortissable, notamment suite à la prise en compte d'une dépréciation. Ces révisions du plan d'amortissement s'analysent comme des changements d'estimation qui n'ont d'effet que sur l'exercice en cours et les exercices ultérieurs.

Par ailleurs, l'application des méthodes et principes comptables repose sur des modalités pratiques choisies par l'organisme. Ces modalités d'application peuvent, dans le cadre d'une même méthode ou d'un même principe, différer d'un organisme à l'autre ou, pour un même organisme, dans le temps.

Les différences et évolutions dans les modalités d'application sont normales et assimilables, dans leur nature,

aux changements d'estimations comptables.

Lorsqu'il est difficile d'opérer la distinction entre changement de méthode comptable et changement d'estimation comptable, le changement est traité comme un changement d'estimation comptable.

B. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative

Par nature, un changement d'estimation comptable n'a d'effet que sur l'exercice en cours et les exercices futurs. La modification ne peut être que prospective. L'incidence du changement correspondant à l'exercice en cours est enregistrée dans les comptes de l'exercice[90].

L'application prospective de l'effet d'un changement d'estimation comptable signifie que celui-ci est appliqué aux opérations et événements à compter de la date à laquelle il est mis en œuvre, c'est-à-dire sur l'exercice en cours et sur les exercices ultérieurs, si ceux-ci sont également affectés par le changement.

C. Information en annexe

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

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

D. Synthèse

Changements d'estimations comptables	
Évaluation	**Incidence rétrospective : Non** **Incidence prospective : Oui** => Il ne peut y avoir de modifications qu'au titre de l'exercice en cours et des exercices futurs.
Comptabilisation	**Impact sur la situation nette : Non** **Impact sur le compte de résultat : Oui**
Information comparative retraitée	**Non**
Information en annexe	Présentation et justification des changements d'estimations comptables en annexe.

E. Illustrations

Les illustrations sont présentées en annexe et sont intitulées : A8_F14_ILLUST

Section 4 : corrections d'erreurs

Sous-section 1 : définition des erreurs

Une erreur est une omission ou une inexactitude des états financiers de l'organisme portant sur un ou plusieurs exercices antérieurs et qui résultent de la non-utilisation ou de l'utilisation erronée d'informations fiables :

- qui étaient disponibles lorsque la publication des états financiers de ces exercices a été effectuée ;
- dont on pouvait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles aient été obtenues et prises en considération pour la préparation et la présentation de ces états financiers.

Des erreurs peuvent survenir à l'occasion de la comptabilisation, de l'évaluation, de la présentation ou de la fourniture d'informations sur des éléments des états financiers. Parmi ces erreurs, figurent les effets d'erreurs de calcul, les erreurs dans l'application des méthodes comptables, les négligences et les mauvaises interprétations des faits.

Sous-section 2 : dispositions relatives aux corrections d'erreurs

90 Les changements d'estimation peuvent avoir un effet sur différentes lignes du compte de résultat et du bilan.

A. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative

I. Règle générale

Une erreur d'un exercice antérieur est corrigée de manière rétrospective. La correction d'une erreur d'un exercice antérieur n'impacte pas le résultat de l'exercice au cours duquel l'erreur a été découverte. Néanmoins, l'erreur est corrigée dans l'exercice au cours de laquelle elle a été découverte. Ainsi, le solde d'ouverture de cet exercice doit être ajusté pour les éléments concernés de l'actif, du passif et de la situation nette de l'effet de la correction d'erreur sur les exercices antérieurs.

Cet ajustement à l'ouverture de l'exercice au cours duquel la correction est réalisée doit être imputé en report à nouveau. Néanmoins, pour les organismes soumis à l'impôt sur les sociétés, l'impact de la correction d'erreur pourra être constaté dans le compte de résultat de l'exercice au cours duquel la correction intervient (cf. § II ci-dessous).

Par ailleurs, pour fournir une information comparative dans les états financiers, les données de l'exercice qui précèdent l'exercice de réalisation de la correction d'erreur sont également retraitées de manière extra-comptable. Ainsi, les utilisateurs des états financiers pourront comparer les deux exercices dont les données auront été corrigées de l'erreur. L'ensemble des éléments concernés par la correction d'erreur doit être ajusté comme si l'erreur n'avait jamais été commise, que ce soit les éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat.

II. Cas particulier des activités assujetties à l'impôt

Lorsque la correction d'erreur porte sur une activité soumise à l'impôt, cette correction, calculée de manière rétrospective, est comptabilisée dans le résultat de l'exercice au cours duquel elle est constatée.

L'incidence, après impôt, des corrections d'erreurs significatives est présentée sur une ligne séparée du compte de résultat, sauf lorsqu'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres.

III. Limites à l'application du traitement rétrospectif

Une erreur d'un exercice antérieur est corrigée par traitement rétrospectif, sauf dans la mesure où il est impraticable de déterminer les effets spécifiquement liés à l'exercice ou l'effet cumulé de l'erreur.

S'il est impraticable[91] de déterminer les effets d'une erreur sur les éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat pour un ou plusieurs des exercices présentés, l'erreur est retraitée au début du premier exercice pour lequel un retraitement rétrospectif est praticable, qui peut être l'exercice en cours.

S'il est impraticable de déterminer les effets d'une erreur sur les éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat pour tous les exercices antérieurs, l'erreur est corrigée de manière prospective à partir du début de l'exercice au cours duquel les effets de la correction d'erreur peuvent être calculés et ne tient donc pas compte de l'ajustement cumulé des actifs, passifs et de la situation nette découlant d'opérations ou événements antérieurs à cette date.

B. Information en annexe

Lorsqu'une correction d'erreur est effectuée par l'organisme, celui-ci mentionne les informations suivantes :

la nature de l'erreur d'un exercice antérieur ;

pour chaque exercice antérieur présenté, dans la mesure du possible, le montant de la correction pour chaque poste concerné des états financiers ;

le montant de la correction au début du premier exercice présenté.

Si le retraitement rétrospectif est impraticable pour un exercice antérieur spécifique, les circonstances qui ont mené à cette situation et une description de la manière et de la date à partir de laquelle l'erreur a été corrigée sont indiquées.

Les états financiers des exercices ultérieurs ne reprendront pas ces éléments.

91 Le concept « d'impraticabilité » est développé à la section 5 de la présente instruction.

C. Synthèse

Corrections d'erreurs	
Évaluation	**Incidence rétrospective : Oui** => De par leur nature, concerne obligatoirement la comptabilisation d'opérations passées. **Incidence prospective : Non**
Comptabilisation	**Impact sur la situation nette** : 2 cas à distinguer : **- Oui selon la règle générale :** => Impact de la correction d'erreur à l'ouverture de l'exercice imputé sur le report à nouveau (compte 11x). **- Non dans le cas particulier où la correction d'erreur porte sur une activité assujettie à l'impôt** (cf. infra)**.** **Impact sur le compte de résultat : Non, sauf si activité concernée assujettie à l'impôt :** => Impact dans le compte de résultat de l'exercice au cours duquel l'erreur est constatée, sauf si celle-ci concerne une écriture qui a impacté la situation nette.
Information comparative retraitée	**Oui :** Présentation « en pro-forma » du bilan et du compte de résultat retraité et information en annexe des postes concernés du bilan et du compte de résultat de l'exercice précédent après effet de la correction de l'erreur, à la condition que l'erreur porte sur un exercice présenté (N-1 pour les organismes publics).
Information en annexe	Information sur les erreurs corrigées et leur impact sur les états financiers des exercices précédent et courant.

Cas particulier des demandes de correction sur exercice clos demandées postérieurement à la clôture

Toute clôture des comptes implique de déterminer le résultat de l'exercice en soldant les comptes 6X et 7X pour déterminer le résultat au 120 ou 129. Aucune opération de gestion ne peut être enregistrée après le 31/12/N.

Des corrections ou modifications d'opérations peuvent être demandées par des tiers après clôture de l'exercice (exemple : décision de l'organe délibérant ou demande de commissaire aux comptes).

Dans ce cadre, cette demande relève de la correction d'erreur. Elle est corrigée dans l'exercice au cours de laquelle elle a été découverte (N+1).

Plusieurs situations peuvent alors se présenter :

- Si l'organisme est soumis à l'impôt sur les sociétés, la demande de correction devra s'enregistrer sur N+1 par les comptes 6x ou 7x afin d'avoir un impact sur les résultats comptable et fiscal.
- Si l'organisme n'est pas soumis à l'IS, la demande de correction devra s'effectuer en situation nette par le biais d'un compte de classe 1x sur l'exercice N+1 dès reprise de la balance d'entrée. Une information sera donnée dans l'annexe de l'exercice N+1 afin de justifier le contexte de la correction.

Les écritures de l'exercice N ne sont pas modifiées.

D. Illustrations

Section 5 : impraticabilité de l'application rétrospective

Sous-section 1 : principe

Dans certaines circonstances, il est impraticable de déterminer, soit les effets spécifiquement liés à l'exercice, soit l'effet cumulé d'un traitement rétrospectif afin de rendre les informations financières au titre de ou des exercices précédents comparables à celles de l'exercice en cours.

En effet, certaines données peuvent ne pas avoir été collectées au cours de l'exercice ou des exercices antérieurs d'une manière permettant soit l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable, soit

un retraitement rétrospectif destiné à corriger une erreur d'une période antérieure ; il peut également être impraticable de reconstituer ces informations.

Dans d'autres cas, il est nécessaire de procéder à des estimations pour appliquer une méthode comptable aux éléments des états financiers.

Or, le calcul d'estimations est potentiellement plus difficile lorsqu'il s'agit d'appliquer de manière rétrospective une méthode comptable ou d'effectuer un retraitement rétrospectif pour corriger une erreur d'un exercice antérieur, en raison du délai qui peut s'être écoulé depuis l'opération ou l'autre événement en question.

Toutefois, l'objectif des estimations relatives à des périodes antérieures reste le même que pour les estimations effectuées pendant l'exercice en cours, à savoir que l'estimation reflète les circonstances qui prévalaient lorsqu'est intervenu(e) l'opération ou l'événement. Les connaissances a posteriori ne doivent donc pas être utilisées pour appliquer une nouvelle méthode comptable ou pour corriger des montants relatifs à un exercice antérieur.

Par conséquent, l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable ou la correction d'une erreur d'un exercice antérieur implique de distinguer les informations qui :

-révèlent des circonstances existant à la date de survenance de l'opération ou l'événement ;
-auraient été disponibles lors de la publication des états financiers de cet exercice antérieur.

Ainsi, lorsque l'application rétrospective ou le retraitement rétrospectif impose de procéder à une estimation significative pour laquelle il est impossible de distinguer ces deux types d'information, il est impraticable d'appliquer la nouvelle méthode comptable ou de corriger l'erreur d'un exercice antérieur de manière rétrospective.

Sous-section 2 : illustrations

A. Cas où il n'est pas possible de déterminer, pour un exercice présenté, l'incidence rétrospective d'un changement de méthode comptable ou d'une correction d'erreur

Il convient de retraiter les soldes d'ouverture de la situation nette et de l'actif ou du passif concerné du premier exercice présenté pour lequel un traitement rétrospectif est praticable.

Par exemple, au cours de l'exercice N, il est relevé que lors des travaux d'inventaire de clôture de N-2 et de N-1, un litige devant un tribunal administratif n'a pas été recensé et, compte tenu de la nature du litige, il est certain que dès sa survenance, il aurait dû être provisionné.

De plus, il est d'un montant significatif. En l'absence de collecte d'informations à la clôture N-2, il est impossible de les reconstituer. Sur la base des travaux effectués en N, le montant du risque, apprécié au 31 décembre N-1, qui peut être évalué à 150 K€ mais postérieurement à l'arrêté des comptes, sera comptabilisé en affectant directement la situation nette à l'ouverture de l'exercice N.

Le compte 119 « Report à nouveau – solde débiteur » sera débité à hauteur de 150 K€ par le crédit du compte 1511 « Provisions pour litiges ».

B. Cas où il n'est pas possible de déterminer l'effet cumulé d'un changement de méthode comptable ou d'une correction d'erreur rattachable à un exercice antérieur

Il convient de retraiter les comptes présentés de manière prospective à partir de la première date praticable.

Par exemple, au cours de l'exercice N, il est relevé qu'un test de dépréciation d'un actif n'a pas été réalisé à la clôture de l'exercice N-1, alors qu'un indice extérieur de perte de valeur aurait dû conduire à effectuer un tel test.

Le service concerné n'est pas en mesure de réaliser postérieurement ce test.

À la clôture de l'exercice N, la situation est examinée et il se révèle que l'indice de perte de valeur n'existe plus. Aucune dépréciation n'est alors constatée.

Section 6 : modalités de première application des dispositions visées par la présente instruction

Concernant les corrections d'erreurs, les dispositions du présent fascicule s'appliquent de façon prospective. Ainsi, les erreurs qui ont pu être corrigées dans le passé selon d'autres méthodes, ne doivent pas être retraitées.

S'agissant des changements de méthodes comptables et d'estimations comptables, aucune modification des modalités de comptabilisation par rapport aux règles comptables actuellement applicables n'est générée par la mise en œuvre de la présente instruction.

FASCICULE N° 15 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES ÉVÉNEMENTS POSTÉRIEURS À LA CLÔTURE (CF. NORME 15)

Le présent fascicule précise les modalités de comptabilisation des événements postérieurs à la clôture et décline ainsi les dispositions normatives de la norme 15 du recueil des normes comptables des établissements publics.

Afin de conserver la qualité de l'information financière des états financiers, l'organisme doit recenser les événements qui s'inscrivent entre la date de clôture des comptes et la date d'arrêté des comptes, date à laquelle l'organe délibérant adopte le compte financier.

Conformément à la norme, ces événements peuvent donner lieu à des ajustements des états financiers ou à l'insertion d'informations dans l'annexe jusqu'à la date d'arrêté définitif des comptes par l'organe délibérant. Les comptes sont alors transmis au juge des comptes et ne peuvent plus être modifiés.

La date de clôture des comptes correspond à la date du dernier jour de l'exercice auquel se rapportent des états financiers, **soit le 31 décembre de l'année N.** La date d'arrêté définitif des comptes est mentionnée dans l'annexe, afin que le lecteur puisse déterminer la période couverte par l'information donnée dans l'annexe des comptes.

Ce fascicule permet d'identifier les événements, survenant entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes et qui sont susceptibles, ou non, de modifier les états financiers.

La première partie du fascicule (A) concerne les événements ayant un lien prépondérant avec des situations existantes à la date de clôture, pouvant donner lieu à des ajustements des états financiers. La seconde partie (B) traite des événements apparus postérieurement à la date de clôture et ne donnant pas lieu à un ajustement des comptes, mais qui font l'objet d'une information dans l'annexe.

- **Événements postérieurs à la date de clôture ayant un lien direct et prépondérant avec des situations existantes à la date de clôture**

Ces événements, modifiant une opération dont le fait générateur est intervenu avant la date de clôture des comptes, ont un lien direct et prépondérant avec l'exercice clos mais surviennent postérieurement à la date de clôture des états financiers et antérieurement à la date d'arrêté des comptes par l'organe délibérant. Si l'évènement est lié à des conditions existant à la date de clôture, il donne lieu à des ajustements des états financiers.

Les événements post clôture peuvent procurer des informations à l'organisme permettant d'estimer plus précisément les obligations existantes à la clôture de l'exercice, dont les éléments d'actif ou de passif. À ce titre, l'organisme doit ajuster les états financiers des montants déjà comptabilisés, ou comptabiliser de nouveaux montants.

1) Mise en évidence et comptabilisation d'un passif certain postérieurement à la date de clôture.

Rappel : Un passif est constitué par une obligation à l'égard d'un tiers, existante à la date de clôture des comptes, dont il est probable ou certain à la date d'arrêté des comptes, qu'elle entraînera une sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation envers ce tiers.

L'évaluation d'un passif qui découle d'une obligation née avant la date de clôture, dépend des informations disponibles et retenues à la date d'arrêté des comptes pour estimer le montant probable de la sortie de ressources. Il est comptabilisé si son évaluation est fiable. Dans le cas contraire, il fait l'objet d'une information dans l'annexe, au titre d'un passif éventuel.

Une provision est un passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise. Le montant à provisionner dans les comptes de l'organisme correspond à la meilleure estimation de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation, c'est à dire l'hypothèse à la plus probable. L'évaluation d'une provision peut être ajustée entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes, sur la base de toutes les informations disponibles.

Les modalités comptables relatives aux provisions pour risques et charges sont abordées dans le fascicule relatif aux passifs non financiers.

Une **provision pour risques et charges** est comptabilisée entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes, lorsque les critères de comptabilisation de la provision sont satisfaits au plus tard à la date d'arrêté des comptes, alors qu'ils ne l'étaient pas à la clôture des comptes.

Par ailleurs, lorsque le montant de l'évaluation est modifié entre ces deux dates, il convient d'ajuster le montant de la provision déjà comptabilisée.

En cas de provision pour risques et charges significative, comptabilisée postérieurement à la clôture des comptes, l'annexe pourra présenter une information dédiée (par exemple, nature de l'obligation, échéance attendue des sorties de ressources prévues, remboursement éventuel diminuant le risque). .

Conformément à son estimation liée aux informations disponibles à la date de clôture des comptes, la provision peut être partiellement ou totalement reprise si elle devient sans objet, quand l'organisme n'a plus d'obligation ou quand il n'est plus probable que celle-ci entraînera une sortie de ressources.

Ainsi, un jugement favorable rendu après la clôture des comptes mais avant l'arrêté des comptes autorise la reprise d'une **provision pour litige** antérieurement constituée.

Par ailleurs, dans le cas où un organisme perçoit une indemnité d'assurance ou encore engage une action en justice pour obtenir des indemnités financières, la provision ne peut être reprise du montant des produits perçus (principe de non compensation et de non contraction).

L'annonce du **plan de restructuration** avant la clôture de l'exercice, constitue le fait générateur de la comptabilisation de la provision pour restructuration. Les organismes peuvent mettre en œuvre un plan de restructuration notamment, par exemple, en cas de suppression d'un service à comptabilité distincte ou d'une filiale. Seules les dépenses qui sont générées par la restructuration et qui ne sont pas liées aux activités futures peuvent être provisionnées.

À ce titre, les dépenses entrant dans le calcul du coût de la **provision pour restructuration** sont :

- d'une part, les indemnités de rupture des contrats de travail du personnel contractuel de l'organisme sans contrepartie dans le futur,
- d'autre part, le coût de résiliation du bail à la clôture, les coûts de déménagement à l'exception de ceux liés aux biens qui seront réutilisés et les indemnités de rupture de contrat versées aux fournisseurs.

A contrario, les coûts n'entrant pas dans le calcul de la **provision pour restructuration** sont ceux relatifs à des activités qui se poursuivent :

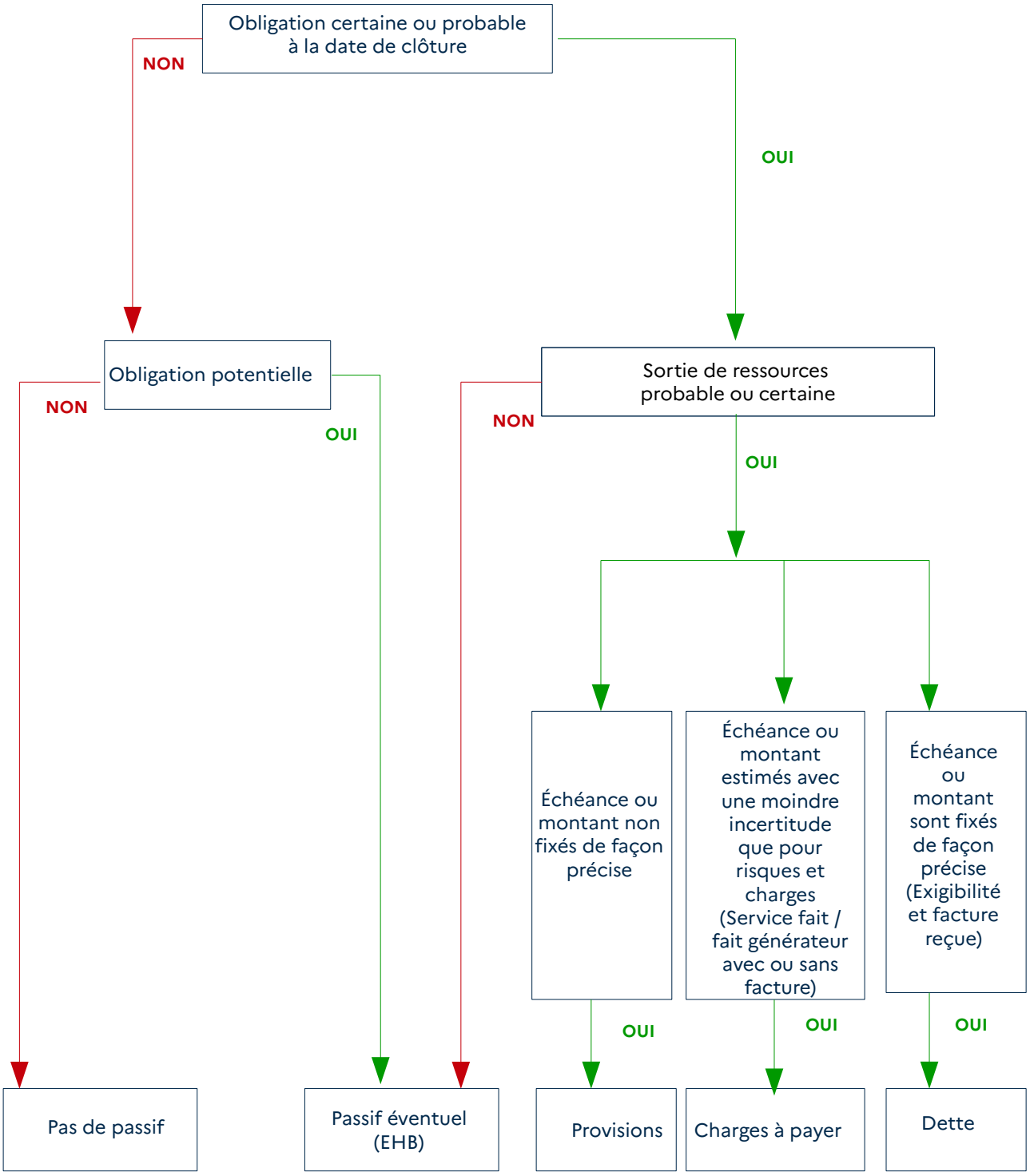
- les dépenses de formation et de déménagement des employés conservés,
- les coûts de déménagement des biens qui seront réutilisés,
- les dépenses d'harmonisation des systèmes d'information.

Une renégociation post-clôture du plan ne remet pas en cause la décision de restructurer, mais peut remettre en cause l'évaluation initiale de la provision.

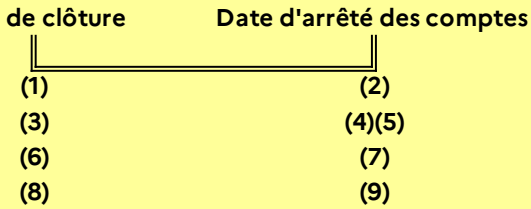
L'obligation potentielle constitue un passif éventuel à comptabiliser en EHB et à mentionner en annexe

Les différentes typologies de passifs sont matérialisées par l'arbre de décision ci-dessous.

ARBRE DE DÉCISION – OBLIGATIONS



Les exemples ci-dessous illustrent des événements ayant un lien direct et prépondérant avec l'exercice clos et donnant lieu à la comptabilisation d'une provision



Il s'agit des évènements qui viennent confirmer ou infirmer une situation qui avait pris naissance avant la clôture de l'exercice et qui fournissent ainsi des informations complémentaires sur l'évaluation des passifs de l'organisme à la clôture de l'exercice.

Exemple :

Un contractuel est licencié par l'organisme pour faute grave en novembre N **(1)**. Il saisit les prud'hommes pour licenciement abusif **(2)** en janvier N+1. L'avocat de l'organisme estime que l'organisme risque de perdre le procès, et que le montant de l'indemnisation est évalué à 20 000€. La provision est donc constituée sur la base des informations disponibles à l'arrêté des comptes.

Technique comptable :

Débit 6815 « Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement » : 20 000€

Crédit 1511 « Provisions pour litiges »: 20 000 €

Exemple :

La réglementation impose à un organisme de dépolluer des parcelles de terrain avant la clôture des comptes **(6)**. À la clôture, les dépenses sont estimées à 50 000 €. Puis une nouvelle estimation est réalisée avant la date d'arrêté des comptes qui les évalue à 70 000 € **(7).**

Le fait générateur de l'obligation de dépolluer est avéré avant la clôture des comptes. La provision sera donc constituée sur la base des informations disponibles à la date d'arrêté des comptes.

Technique comptable :

Comptabilisation de la provision à la clôture des comptes
Débit 6815 « Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement » : 50 000€
Crédit 158 « Autres provisions pour charges » *:* 50 000€

Ajustement de la provision à la date de l'arrêté des comptes
Débit 6815 « Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement » : 20 000€

Crédit 158 « Autres provisions pour charges » : 20 000€

Exemple

Un organisme souhaite comptabiliser à la clôture de l'exercice une provision pour charges pour compte épargne temps. Cependant, l'agent comptable ne dispose pas, à la date de clôture, d'éléments précis afin d'estimer son montant. La direction financière de l'établissement n'a pas transmis à l'agent comptable les coûts moyens journaliers des agents concernés, ni le nombre de jours précis utilisés sous forme de congés ou conservés comme droits à congés futurs.

Le coût moyen journalier est calculé à partir de la rémunération annuelle globale divisée par le nombre de jours travaillés par an, soit 264 jours. Par ailleurs, les agents peuvent exercer leur droit à option jusqu'au 31/01/N+1.

Ces éléments n'étant pas disponibles à la date de clôture des comptes, l'agent comptable évalue le montant de la provision sur la base d'éléments statistiques.

Le 20/01/N+1, la direction financière de l'établissement transmet à l'agent comptable les éléments définitifs dont le coût moyen journalier par agent, ainsi que le nombre de jours exact donnant droit à congés. L'agent comptable dispose, le 20/01/N+1 des informations relatives aux agents ayant exercé le droit à option au titre de la monétisation ou du régime additionnel de la fonction publique (RAFP) .

Au 31/12/N : Comptabilisation de la provision pour charge sur la base d'éléments statistiques :
Débit 6815 « Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement » : 60 000€.

Crédit 1582 « Provision pour CET » : 60 000€.

Au 31/12/N : Les éléments transmis le 20/01/N+1 permettent de réduire le montant de la provision de 10 000 €
Débit 1582 « Provision pour CET » : 10 000€ .

Crédit 7815 « Reprises sur provisions pour risques et charges de fonctionnement » : 10 000€ .

2) Mise en évidence et comptabilisation d'un passif éventuel postérieurement à la date de clôture.

Le passif éventuel est soit :

- une obligation potentielle de l'organisme à l'égard de tiers résultant d'événements en lien avec une situation existante à la clôture de l'exercice, dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance ou non d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'organisme ;
- une obligation de l'organisme à l'égard d'un tiers dont il n'est pas probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation.

Le passif éventuel ou engagement donné (au titre des engagements hors bilan) se matérialise également par les engagements financiers ou contractuels basés sur des documents contractuels ou juridiques liant l'organisme à un tiers.

Les passifs éventuels peuvent évoluer et se transformer en passifs certains, et doivent donc être analysés à chaque clôture. Il convient de fournir, dans l'annexe, pour chaque catégorie de passif éventuel, leur nature, leur estimation et l'indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de toute sortie de ressources, ainsi que la possibilité pour l'organisme d'obtenir le remboursement.

Les exemples ci-dessous illustrent des événements ayant un lien direct et prépondérant avec l'exercice clos et donnant lieu à la constatation d'un passif éventuel (engagement hors bilan).

Exemple : Le CROUS se porte caution pour un étudiant avant la date de clôture des comptes, lors de la signature du contrat de bail.

Les cautions accordées avant la date de clôture, dont la mise en jeu des engagements de garantie donnés n'apparaît pas probable à la date d'arrêté des comptes, sont comptabilisés en engagement hors bilan et mentionnés dans l'annexe au titre des passifs éventuels. Ces cas sont indiqués dans les statuts qui autorisent l'organisme à se porter caution.

Exemple : Un établissement public d'aménagement prévoit la construction d'un bâtiment sur une parcelle de terrain en N. Les travaux d'aménagement sont sous-traités à une entreprise de bâtiment qui réalisera les travaux avant la date de clôture des comptes. Or, un glissement de terrain survient le 01/09/N avant la date de clôture rendant inconstructible la parcelle de terrain. . Or le contrat de sous-traitance entre l'organisme et l'entreprise de bâtiment ne prévoit pas le versement d'indemnités en cas de glissement de terrain .L'entreprise engage alors une procédure judiciaire avant la clôture des comptes.

Si les litiges relatifs à la mise en jeu de la responsabilité de l'organisme ne remplissent pas les conditions de comptabilisation des provisions pour risques, ils sont alors comptabilisés en engagement hors bilan au titre d'un passif éventuel au cours de l'exercice N et mentionnés dans l'annexe

Dans ce cas, il n'y a pas lieu de comptabiliser une provision pour risques et charges :si la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation est probable, il n'est pas possible d'en évaluer le montant de façon suffisamment fiable (l'échéance et le montant ne sont pas précisément évalués).

Au cours de la gestion N, la procédure judiciaire étant en cours, les dommages et intérêts à verser à l'entreprise sont estimés à 250 000 € mais aucune décision de justice n'est rendue. Il convient de mentionner, en annexe, un engagement hors bilan à la clôture de l'exercice (éventuellement , cette information est complétée par une comptabilisation par le biais des comptes de classe 8).

Or, un premier jugement est rendu entre la clôture et d'arrêté des comptes condamnant l'organisme à payer 150 000 € de dommages et intérêts. L'organisme peut faire appel. A ce titre, le passif éventuel -identifié à la clôture est transformé en provision pour risques et charges, du fait de la première décision de justice qui estime le montant des dommages et intérêts que l'organisme devra payer au tiers.

Technique comptable en N :

Débit 6815 « Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement » : 150 000 €

Crédit 1518 « Autres provisions pour risques » : 150 000 €

Contre-passation de l'écriture de comptabilisation de l'engagement hors bilan ainsi que modification de la mention portée dans l'annexe.

Puis, en N contre-passation de l'écriture de comptabilisation de l'engagement hors bilan ainsi que modification de la mention portée dans l'annexe.

3) Mise en évidence et comptabilisation des produits postérieurement à la date de clôture.

Rappel : Le fait générateur d'un produit correspond à l'acquisition du droit par l'organisme. Afin de rattacher le produit à l'exercice en cours, celui-ci doit être acquis et évalué de manière fiable par l'organisme avant la date de

clôture.

Le critère de rattachement à l'exercice des produits de fonctionnement est la réalisation de la prestation de services, la livraison du bien, la satisfaction des conditions d'octroi du droit de la subvention. Les produits issus de la fiscalité affectée sont comptabilisés lors de la réalisation de l'opération imposable ou lors de la déclaration de la matière imposable. Pour les produits financiers, le critère de rattachement à l'exercice dépend de leur nature. Ainsi, les gains sont rattachés lors de la constatation ou la réalisation du gain.

En application du principe de prudence, les produits probables à la clôture de l'exercice qui sont rendus certains par des événements survenus entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes, ne peuvent pas être rattachés à l'exercice, car ils ne sont pas acquis à la date de clôture.

En revanche, le montant d'un produit acquis à la clôture de l'exercice peut être ajusté par toute information connue postérieurement à la date de clôture mais antérieurement à la date d'arrêté des comptes.

Dans ces conditions, la constatation de produits à recevoir ou de produits constatés d'avance à la clôture doivent être ajustés des événements significatifs intervenants postérieurement à la date de clôture, mais antérieurement la date d'arrêté des comptes.

Le détail des produits significatifs figurant dans les états financiers de l'organisme est mentionné dans l'annexe.

Les exemples ci-dessous illustrent des événements ayant un lien direct et prépondérant avec l'exercice clos et donnant lieu à la comptabilisation d'un produit à recevoir ou d'un produit constaté d'avance.

Exemple : Un organisme doit recevoir une subvention octroyée par le Fonds Social Européen. Le dossier de demande de subvention a été déclaré recevable le 18 janvier 2016, mais le courrier de notification ne sera envoyé qu'après le comité de programmation, prévu le 16 mars 2016.

L'agent comptable s'interroge sur la nécessité de rattacher à l'exercice 2015 le produit à recevoir.

Le critère de rattachement à l'exercice des subventions reçues est réalisé lorsque le droit est acquis et que son montant peut être évalué de manière fiable. L'acquisition de ce droit correspond à la réalisation, sur la période se rattachant à l'exercice clos, de l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit de l'organisme public bénéficiaire.

Dans le cas ci-dessus, les conditions peuvent être considérées comme remplies à la date à laquelle le dossier de demande de subvention a été déclaré recevable, le 18 janvier 2016. Il s'agit d'un événement post-clôture, car il intervient entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes, mais comme le fait générateur de l'acquisition du droit n'est pas réalisé à la date de clôture, la subvention ne sera pas rattachée à l'exercice 2015.

Aucun produit à recevoir en la matière ne sera rattaché à l'exercice 2015.

Si la subvention est accordée sans condition, elle est comptabilisée indépendamment de sa date d'encaissement, au moment où le droit est acquis, c'est-à-dire à la date de notification, ou en cas de décision attributive à la date de réception par l'organisme public de l'acte attributif, ou en cas de convention attributive à la date de signature de l'acte attributif. Dans le cas évoqué ci-dessus, la subvention sera comptabilisée sur l'exercice 2016 à la réception de la notification le 16 mars 2016.

Si la subvention est soumise à la réalisation de conditions, il est considéré que les conditions sont satisfaites dès lors que le dossier est déclaré recevable, soit le 18 janvier 2016. Dès lors que les conditions sont satisfaites au moment de la réception de l'acte attributif, l'organisme public comptabilise un produit à la date de cet acte attributif, soit le 16 mars 2016.

Exemple : Un organisme dispense des formations dans le cadre de ses activités à divers partenaires.

Le 28 décembre N, une formation a été réalisée afin de former le personnel vacataire d'un partenaire. Le comptable clôture les comptes et ne dispose pas d'informations précises sur le coût de la formation, il estime la prestation à 8 000 €. La salle où s'est déroulée la formation aurait dû être mise à disposition à titre gracieux selon les informations portées à la connaissance du comptable en N. Le 8/01/N+1, le comptable apprend que la salle qui devait être utilisée à titre gracieux initialement n'était plus disponible, les services ont dû louer une autre salle. Cette location est refacturée au client. L'émission de la facture définitive d'un montant de 18 000 € n'est possible que le 10 janvier N+1 à partir d'informations exhaustives.

Le critère de rattachement à l'exercice N de la prestation de service est avéré, car elle a été dispensée antérieurement à la clôture des comptes. L'émission de la facture entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes est un événement post clôture qui permet d'ajuster le montant du produit à recevoir si l'ajustement s'avère significatif.

Technique comptable : (hors TVA) :

En date comptable du 31/12/N :
Débit 4181 « Clients-Factures à établir » : 8 000€
Crédit 706 « Prestations de services » : 8 000€

En date comptable du 31/12/N : Au vu des informations connues le 08/01/N, le PAR est ajusté car, pour l'entité, il est considéré comme significatif:
Débit 4181 « Clients-Factures à établir » : 10 000€
Crédit 706 « Prestations de services » : 10 000€

Exemple :

Un organisme est propriétaire de l'immeuble qu'il occupe et décide de louer une partie de celui-ci à une entreprise privée. Le bail locatif prévoit que le loyer trimestriel d'un montant de 90 000 € soit payé à terme à échoir. La dernière échéance de loyer est fixée au 1er novembre N. Or le 05/01/N+1, l'indice de référence des loyers commerciaux qui sert de référence pour un bail commercial augmente de 10,70 %. Cette information nouvelle intervient postérieurement à la date de clôture mais antérieurement à la date d'arrêté des comptes. Il convient donc de réajuster le montant du produit constaté d'avance en date comptable du 31/12/N de la différence (dans l'exemple pris, on considère que l'ajustement est significatif).

Technique comptable :

En date comptable du 31/12/N :
Débit 706 « prestations de service » : 30 000 €
Crédit 487 « Produits constatés d'avance » : 30 000 €

En date comptable du 31/12/N : Au vu des informations connues le 05/01/N, le PCA est ajusté :
Débit 706 « prestations de service » : 3 210 €
Crédit 487 « Produits constatés d'avance » : 3 210 €

4) Evolution de la valeur d'un actif postérieurement à la date de clôture :

La réception, après la date de clôture de l'exercice, d'informations sur la dépréciation d'un actif donne lieu à un ajustement de l'actif et à la comptabilisation d'une dépréciation.

A contrario, la vente d'un actif après la date de clôture donne des indications sur la valeur nette de cet actif à la date de clôture dans le cas où les conditions qui prévalent au moment de la vente existaient à la date de clôture. Toutefois la simple évolution post-clôture de la valeur d'un actif ne donne pas lieu à ajustement de sa valeur.

Exemple :

En N, l'entreprise BATIPRO décide, en cadeau de fin d'année à ses salariés de leur offrir un spectacle de Noël. Il commande à l'organisme OPERA 1000 places à 30 € TTC. L'organisme OPERA détient une créance client d'un montant de 30 000 € TTC. La créance figure dans les comptes de l'organisme à la clôture des comptes N, BATIPRO n'ayant pas encore réglé sa commande N.

Le 15/02/N+1, OPERA apprend que BATIPRO est en procédure de redressement judiciaire rendant peu probable l'encaissement de la créance.

La procédure de redressement judiciaire rend douteuse la créance de BATIPRO. Ce fait a un lien direct et prépondérant avec une situation existante à la date de clôture, à savoir la détention par OPERA d'une créance client qui doit donc faire l'objet d'une dépréciation dans ses comptes annuels N.

Technique comptable :

Débit 416 « Clients douteux ou litigieux » : 30 000 € TTC
Crédit 411 « Clients » : 30 000 € TTC
Débit 6817 « Dotations aux dépréciations des actifs circulants (autres que VMP) »: 25 000 € HT
Crédit 491« Dépréciation des comptes de clients et comptes rattachés (clients, élèves,étudiants,stagiaires) » :
25 000 € HT (30 000 TTC/ 1,20 (TVA à 20%) = 25 000 HT)

- **Événements postérieurs à la clôture n'ayant pas de lien direct et prépondérant avec des situations existantes à la clôture**

Les évènements qui n'ont aucun lien avec des situations existantes à la clôture, qui surviennent postérieurement à la clôture mais antérieurement à l'arrêté des comptes, ne peuvent pas donner lieu à l'ajustement des états financiers.

Néanmoins, afin de s'assurer de la valeur des informations présentes dans les états financiers, ces événements doivent être mentionnés dans l'annexe, dès lors qu'ils sont significatifs.

L'annexe doit mentionner une présentation de l'évènement, ainsi que l'estimation de l'enjeu financier ou, le cas échéant, indiquer que cette estimation ne peut être réalisée.

L'ensemble des informations à porter dans l'annexe est indiqué dans le fascicule relatif à la norme 1 « États financiers ».

En ce qui concerne les actifs, toute acquisition significative, destruction ou modification importante de leur valeur postérieurement à la date de clôture donne lieu à une information dans l'annexe.

Exemple :

Une nouvelle loi relative à la sécurité des matériels est promulguée en janvier N+1, postérieurement à la clôture et antérieurement à l'arrêté des comptes. L'organisme devra prévoir des investissements de mise en conformité à hauteur de 100 000 € en juin N+1, car aucune dépense n'a encore été réalisée.

Le fait générateur est constitué par la loi, promulguée après la clôture. Aucune provision ne doit être constituée, mais une information en annexe devra être portée sur la base des informations fournies par la loi et disponibles après la clôture mais avant l'arrêté des comptes.

FASCICULE N° 17 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS (CF. NORME 17)

La norme privilégie le caractère symbolique d'un bien historique et culturel, ce qui justifie un traitement comptable distinct de celui des autres immobilisations corporelles. Ce caractère symbolique de la valeur d'un bien historique et culturel se traduit, dès lors qu'il est réputé incessible, par l'exclusion d'une comptabilisation à la valeur de marché et par l'absence de variation de cette valeur forfaitaire ou symbolique qualifiée de non révisable, une fois la comptabilisation initiale effectuée.

Le présent fascicule décrit les dispositions permettant la comptabilisation des biens historiques et culturels dans les organismes.

Section 1 : champ d'application

Sous-section 1 : définition d'un bien historique et culturel

Au sens du référentiel, un bien historique et culturel, mobilier ou immobilier, se définit comme une immobilisation corporelle, contrôlée par l'organisme, et qui relève de l'une des catégories juridiques énumérées de façon limitative au paragraphe 1.3 de la présente instruction.

Un bien historique et culturel est donc un actif physique identifiable et normalement identifié dans un inventaire physique, dont l'utilisation s'étend sur plus d'un exercice, et ayant une valeur économique positive pour l'organisme.

Cette valeur économique repose à titre principal sur le potentiel de service culturel attendu de l'utilisation du bien.

Sous-section 2 : contrôle du bien historique et culturel

Sont inscrits au bilan de l'organisme les biens historiques et culturels qu'il contrôle.

Le contrôle, qui est généralement organisé sous une forme juridique déterminée (droit de propriété ou droit d'usage), se caractérise par :

- la maîtrise des conditions d'utilisation du bien ;
- la maîtrise du potentiel de service et/ou des avantages économiques futurs dérivés de cette utilisation.

Le fait que l'organisme supporte les risques et charges afférents à la détention du bien constitue en outre une présomption de l'existence du contrôle.

Sous-section 3 : régimes juridiques de référence des biens historiques et culturels

Les biens historiques et culturels sont définis selon une liste limitative, renvoyant elle-même aux classements faits par le ministère chargé de la culture. Ainsi, la qualification de bien historique et culturel ne s'effectue pas en référence à une définition normative, mais se fonde sur le fait que le bien considéré est recensé par des textes législatifs et réglementaires qui établissent des régimes juridiques particuliers et qui les définissent de façon objective à travers des procédures de classement ou d'inscription.

A. Biens historiques et culturels immobiliers

Les biens historiques et culturels immobiliers entrant dans le champ d'application de la présente instruction sont définis, par référence au code du patrimoine et au code de l'environnement, comme étant :

- les monuments historiques classés ou inscrits ;
- les monuments naturels inscrits et sites classés ou inscrits ;
- les immeubles visés par la loi du 9 décembre 1905 concernant la séparation des Églises et de l'État.

B. Biens historiques et culturels mobiliers

La définition des biens historiques et culturels mobiliers auxquels s'applique la présente instruction repose sur le code du patrimoine et le code général de la propriété des personnes publiques.

Sont ainsi considérés comme des biens historiques et culturels mobiliers :

- les biens culturels, relevant des catégories définies par décret en Conseil d'État :
  - classés monuments historiques ou archives historiques ;
  - considérés comme trésors nationaux par l'État après avis de la commission prévue au code du patrimoine.
- les biens culturels qui appartiennent à une personne publique et qui :
  - soit figurent sur les inventaires des collections des musées de France et des autres musées ou des organismes qui remplissent des missions patrimoniales analogues, des archives ou des fonds de conservation des bibliothèques ;
  - soit sont classés monuments historiques ou archives historiques en application du code du patrimoine.
- les biens culturels qui, conservés dans les édifices affectés à l'exercice public d'un culte ou leurs dépendances, sont classés monuments ou archives historiques ou sont considérés comme des trésors nationaux par l'État après avis de la commission prévue au code du patrimoine ;
- un exemplaire identifié de chacun des documents dont le dépôt est prescrit aux fins de constitution d'une mémoire nationale (dépôt légal) ;
- les archives publiques ;
- les archives issues de fonds privés entrées dans les collections publiques par acquisition à titre onéreux, don, dation ou legs ;
- les découvertes de caractère mobilier devenues ou demeurées propriété publique ;
- les biens culturels maritimes de nature mobilière ;
- les objets mobiliers classés ou inscrits ou situés dans un immeuble classé ou inscrit et concourant à la présentation au public de parties classées ou inscrites dudit immeuble ;
- les objets mobiliers, autres que les archives issues de fonds privés entrées dans les collections publiques par acquisition à titre onéreux, don, dation ou legs mentionnées supra, présentant un intérêt historique ou artistique, devenus ou demeurés propriété publique en application de la loi du 9 décembre 1905 concernant la séparation des Églises et de l'État ;
- les collections des musées ;
- les œuvres et objets d'art contemporain acquis par le Centre national des arts plastiques ainsi que les collections d'œuvres et objets d'art inscrites sur les inventaires du Fonds national d'art contemporain dont le Centre reçoit la garde ;
- les collections de documents anciens, rares ou précieux des bibliothèques ;
- les collections publiques relevant du Mobilier national et de la Manufacture nationale de Sèvres.

Section 2 : modalités d'évaluation et de comptabilisation des biens historiques et culturels

Sous-section 1 : modalités d'évaluation des biens historiques et culturels lors de la comptabilisation initiale

A. Détermination de la valeur d'entrée

I. Principe général

Les modalités de détermination de la valeur initiale d'un bien historique et culturel diffèrent selon la situation dans laquelle se trouve le bien historique et culturel au moment de la date d'application de ce référentiel.

Ainsi, les trois situations suivantes sont distinguées :

- le bien historique et culturel entre dans le patrimoine de l'organisme postérieurement à la date d'entrée en vigueur du présent référentiel normatif ;
- à la date d'entrée en vigueur du présent référentiel normatif, le bien historique et culturel est contrôlé par l'organisme, mais n'a pas été comptabilisé ;
- à la date d'entrée en vigueur du présent référentiel normatif, le bien historique et culturel fait partie du patrimoine de l'entité et est déjà comptabilisé en tout ou partie.

a) Entrée du bien historique et culturel dans le patrimoine de l'**organisme** après la date d'application des dispositions du présent référentiel normatif.

Deux cas doivent être distingués, selon que le bien historique et culturel est acquis à titre onéreux ou reçu à titre gratuit.

- *Bien historique et culturel acquis à titre onéreux*

À partir de la date d'application des dispositions du présent référentiel normatif, un bien historique et culturel acquis à titre onéreux est évalué au coût d'acquisition lors de la comptabilisation initiale.

Ce coût est constitué du prix d'achat y compris les droits de douane et taxes non récupérables, après déduction des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement, ainsi que de tous les frais directement attribuables engagés pour mettre le bien en état de fonctionnement en vue de l'utilisation prévue par l'organisme[92].

- *Bien historique et culturel reçu à titre gratuit*

À partir de la date d'application des dispositions du présent référentiel, un bien historique et culturel reçu à titre gratuit est évalué, lors de la comptabilisation initiale, à la valeur à dire d'expert[93]. La valeur fiscale est désormais exclue par la norme.

b) Bien historique et culturel contrôlé mais non comptabilisé à la date d'application des dispositions du présent référentiel

Un bien historique et culturel d'ores et déjà contrôlé sans avoir été enregistré dans les comptes est comptabilisé à l'euro symbolique.

Cette évaluation à l'euro symbolique s'effectue bien par bien. Par exemple, pour l'immobilier valorisé à l'euro symbolique en application de ces dispositions, une fiche d'inventaire physique à un euro sera constituée pour chaque bâtiment recensé monument historique.

c) Bien historique et culturel inventorié et comptabilisé en tout ou partie à la date d'application des dispositions du présent référentiel

La valeur d'entrée d'un bien historique et culturel, faisant partie du patrimoine de l'organisme et qui est déjà comptabilisé, n'est pas remise en cause, au motif que les valeurs d'entrée retenues dans le passé sont intangibles et ne peuvent donc plus être modifiées, sauf en cas de correction d'erreur.

Ainsi, l'inscription des collections mobilières antérieures au 1er janvier 2006, inventoriées et comptabilisées à l'euro symbolique sur la base d'une fiche d'inventaire globale, mise en œuvre lors de la publication de l'avis n° 2009-17 du 10 novembre 2009 du Conseil national de la comptabilité (CNC), est maintenue.

De même, lorsqu'un bien historique et culturel est partiellement comptabilisé à l'actif, le traitement des parties de l'actif déjà comptabilisées n'est pas modifié.

Dans l'hypothèse où certains de ces biens historiques et culturels auraient fait l'objet d'amortissements et/ou de dépréciations dans le passé, la valeur nette comptable telle qu'elle ressort à la date d'application des dispositions du présent référentiel est considérée comme la valeur d'entrée. Par conséquent, les amortissements et les dépréciations comptabilisées antérieurement sont repris au débit des comptes 28 et 29 par le crédit du compte d'immobilisation concerné.

Technique comptable.

Reprise des amortissements et dépréciations

Débit des comptes 28 et 29 utilisés.

Crédit du compte 217x « Biens historiques et culturels ».

II. Cas particuliers

Les cas particuliers développés ci-après concernent :

- les transferts à titre gratuit de biens historiques et culturels entre entités du secteur public ;
- les adjonctions attachées à des biens historiques et culturels ;
- les actifs ou les ensembles immobiliers comportant des éléments historiques et culturels.

a) Transfert à titre gratuit d'un bien historique et culturel entre entités du secteur public.

Le transfert d'un actif corporel entre entités du secteur public est une opération de mise à disposition réalisée à titre gratuit conférant à l'entité « receveuse » la jouissance de l'actif avec les droits et obligations qui s'y rattachent. L'entité « transférante » conserve la propriété juridique de l'actif corporel transféré, mais en perd le

92 La notion de coût directement attribuable est précisée dans le fascicule immobilisations corporelle de l'instruction comptable commune.

93 La valeur à dire d'expert peut résulter d'une évaluation effectuée par France Domaine, un conservateur de musée ou un expert agréé.

contrôle. De ce fait le bien est enregistré au bilan de l'entité « receveuse », et corrélativement est sorti du bilan de l'entité « transférante ».

Lorsqu'un bien historique et culturel est transféré entre deux organismes publics ou entre un organisme public et une autre entité du secteur public (État, collectivité territoriale…), et en l'absence de convention prévoyant des modalités spécifiques, les dispositions suivantes s'appliquent :

- lorsque le transfert est accompagné du versement d'une somme, cette somme est retenue comme valeur d'entrée du bien historique et culturel ;
- lorsque le transfert n'est pas accompagné du versement d'une somme, la valeur figurant dans les comptes de l'entité « transférante » est reprise dans les comptes de l'entité « receveuse ».

Dans le cas où le bien faisait déjà partie du patrimoine de l'entité « transférante » sans avoir été comptabilisé, il est comptabilisé à l'euro symbolique dans les comptes de l'organisme bénéficiaire du transfert, conformément aux dispositions énoncées au § A. I. b) de la sous-section 1 de la section 2 du présent fascicule.

b) Adjonction attachée à un bien historique et culturel

Deux situations sont à distinguer :

1) Si l'adjonction remplit les trois critères définissant un bien historique et culturel, à savoir une immobilisation corporelle, contrôlée par l'organisme et à laquelle s'applique l'un des régimes juridiques énumérés de façon limitative à la sous-section 3 de la section 1 de la présente instruction, son évaluation initiale suit les modalités relatives aux biens historiques et culturels et s'effectue conformément aux dispositions énoncées au § A. de la sous-section 1 de la section 2 :

- si l'adjonction résulte d'une acquisition à titre onéreux, elle est évaluée au coût d'acquisition lors de la comptabilisation initiale ;
- si l'adjonction est reçue à titre gratuit, l'évaluation initiale correspond à la valeur à dire d'expert ;
- si l'adjonction résulte d'un transfert à titre gratuit par une autre entité du secteur public (État, organisme, collectivité territoriale…), sa valeur d'entrée correspond à la valeur figurant dans les comptes de l'entité « transférante » ou, en l'absence d'une telle valeur, à l'euro symbolique.

2) Dans le cas contraire où l'adjonction attachée à un bien historique et culturel ne constitue pas elle-même un bien historique et culturel au sens du présent fascicule, cette adjonction suit le régime des dépenses ultérieures (cf. infra).

c) Actifs ou ensembles immobiliers comportant des éléments historiques et culturels

Lorsqu'un actif immobilier, qui peut se présenter sous la forme d'un ensemble immobilier ne constituant pas un bien historique et culturel au sens du présent référentiel, comporte un ou plusieurs éléments, non détachables par nature ou par destination, qui sont visés par les textes énumérés à la sous-section 3 de la section 1 supra, l'actif ou l'ensemble immobilier suit dans sa totalité les dispositions applicables aux immobilisations corporelles définies dans la norme 6 du recueil des normes.

B. Modalités de comptabilisation initiale

Lors de la comptabilisation initiale, les biens historiques et culturels sont inscrits pour leur valeur initiale, telle que définie à la sous-section 1 de la section 2, au compte 217 « Biens historiques et culturels ».

Ce compte est subdivisé en fonction de la nature du bien historique et culturel :

– 2171 « Biens historiques et culturels immobiliers ».

Ce sous-compte retrace la valeur initiale des biens historiques et culturels immobiliers définis au § A. de la sous-section 3 de la section 1 du fascicule, tels que, par exemple, les monuments historiques classés ou inscrits ou encore les monuments naturels inscrits au sens du code du patrimoine.

– 2172 « Biens historiques et culturels mobiliers ».

Ce sous-compte retrace la valeur initiale des biens historiques et culturels mobiliers définis au § B. de la sous-section 3 de la section 1 du fascicule, tels que, par exemple, les collections des musées, les œuvres et objets d'art, les collections de documents anciens, rares ou précieux des bibliothèques, les archives historiques, au sens du code du patrimoine ou du code général de la propriété des personnes publiques.

Les montants relatifs à des biens historiques et culturels déjà comptabilisés en tout ou partie dans d'autres subdivisions du compte 21 à la date d'entrée en vigueur des dispositions du présent fascicule, doivent être reclassés dans les subdivisions adéquates 2171 ou 2172.

Une attention particulière doit être portée aux montants inscrits dans le compte 216 « Collections », afin

d'identifier les collections entrant dans l'un des régimes juridiques de référence des biens historiques et culturels mobiliers. Sont donc maintenues au compte 216 les collections de documentation et les collections littéraires, scientifiques et artistiques ne constituant pas des biens historiques et culturels selon les critères énoncés supra.

Dans le cas où ces biens historiques et culturels ont fait l'objet d'amortissements dans le passé, les montants à reclasser correspondent à la valeur nette comptable de ces biens qui devient la valeur d'entrée conformément aux dispositions énoncées au § A. I. c) de la sous-section 1 de la section 2 de cette instruction.

Technique comptable

Acquisitions de biens historiques et culturels à titre onéreux

Débit 217x. « Biens historiques et culturels »

Crédit 4084 « Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations » (factures non parvenues)

Réception de la facture

Débit 4084 « Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations »

Crédit 404 « Fournisseurs d'immobilisations ».

Paiement du fournisseur

Débit 404 « Fournisseurs d'immobilisations »

Crédit compte de classe 5

Les modalités de comptabilisation des mises à disposition ou des remises en pleine propriété à un organisme, de la part de l'État ou d'un autre organisme, de biens historiques et culturels relèvent du fascicule relatif au financement externe de l'actif.

Sous-section 2 : modalités d'évaluation à la date de clôture des biens historiques et culturels

A. Principe général

Le potentiel de service d'un bien historique et culturel correspond à son potentiel culturel, son intérêt majeur pour le patrimoine national au point de vue de l'histoire, de l'art, de l'archéologie ou de la science vis-à-vis du public ou des chercheurs.

Aussi, la valeur d'usage de ce bien repose davantage sur des critères qualitatifs que quantitatifs et ne peut donc s'apprécier à partir des seuls flux futurs de trésorerie, ni même selon un potentiel de service attendu qui ne serait mesurable qu'au travers des avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie.

De même, la valeur vénale d'un bien historique et culturel ne peut pas toujours être estimée de manière fiable et n'a pas de pertinence au regard de la nature incessible de ces biens.

En conséquence, les conditions ne sont pas réunies pour fonder une évaluation des biens historiques et culturels à la date de clôture qui serait différente de celle retenue lors de leur comptabilisation initiale. Les valeurs d'entrée sont figées et ne peuvent pas être réévaluées, amorties ou dépréciées à la date de clôture.

B. Évaluation à la date de clôture

À la date de clôture, un bien historique et culturel est évalué dans les comptes de l'entité pour le même montant que lors de sa comptabilisation initiale.

Compte tenu de l'intangibilité de leur valeur symbolique et de l'impossibilité de leur attribuer une durée de vie, les biens historiques et culturels ne sont ni amortis, ni dépréciés.

S'agissant des biens historiques et culturels déjà comptabilisés ayant fait l'objet d'amortissements et/ou de dépréciations dans le passé, ces amortissements et dépréciations ne sont pas retraités. L'amortissement de ces biens cesse dans la mesure où leur valeur nette comptable, telle qu'elle ressort à la date d'application des dispositions du présent fascicule, est considéré comme leur nouvelle valeur symbolique (cf. § A. I. c. de la sous-section 1 de la section 2).

En cas d'altération partielle notable d'un bien historique et culturel, une information est donnée en annexe.

Section 3 : modalités d'évaluation et de comptabilisation des dépenses ultérieures relatives aux biens historiques et culturels

Sous-section 1 : définition des dépenses ultérieures portant sur des biens historiques et culturels

Les dépenses ultérieures relatives aux biens historiques et culturels correspondent principalement aux travaux de restauration et de rénovation réalisés sur ces biens.

Exemple : l'organisme met en place un plan de numérisation des œuvres dont il a la garde en vue d'assurer la restauration/conservation de ses biens historiques et culturels. Le coût de ce plan constitue des dépenses ultérieures sur biens historiques et culturels (BHC) ; celles-ci seront comptabilisées dans une subdivision spécifique du compte 217x « Biens historiques et culturels » et auront leur propre plan d'amortissement.

Sous-section 2 : modalités de comptabilisation initiale des dépenses ultérieures

Les dépenses ultérieures sont distinguées du bien historique et culturel sur lequel elles portent.

Ainsi, elles font l'objet d'une comptabilisation initiale sur une ligne dédiée dans les comptes de l'organisme, selon des modalités distinctes de celles applicables au bien historique et culturel concerné. L'organisme peut soit, utiliser une subdivision du compte 21x hors 217 correspondant à la nature des dépenses ultérieures soit, faire le choix de les enregistrer sur une subdivision du compte 217x pour faciliter un suivi globalisé du bien. La méthode retenue, applicable de manière uniforme à l'ensemble des dépenses ultérieures sur des biens historiques et culturels, doit être mentionnée dans l'annexe.

Les modalités de comptabilisation de ces dépenses ultérieures diffèrent selon que ces dernières relèvent de travaux de reconstruction, de gros entretien ou d'entretien courant.

A. Dépenses ultérieures relevant de travaux de reconstruction

Les dépenses ultérieures relevant de travaux de reconstruction sont comptabilisées en immobilisations corporelles en sus et distinctement du bien historique et culturel sur lequel elles portent.

Ces dépenses sont inscrites au débit de la subdivision du compte 21 correspondant à leur nature (voire 217x si l'organisme a fait le choix de les suivre sur ce compte).

Ces dispositions conduisent, pour les biens historiques et culturels évalués à l'euro symbolique, à comptabiliser des dépenses ultérieures pour un montant supérieur à la valeur comptable du bien. Elles ne conduisent pas à réévaluer la comptabilisation du bien historique et culturel sous-jacent. Les dépenses ultérieures immobilisées sont amorties en fonction de leur durée de vie et dépréciées le cas échéant.

B. Dépenses ultérieures assimilées à des travaux de gros entretien ou de grandes révisions

Sont visées les dépenses de gros entretien ayant pour seul objet de vérifier le bon état de fonctionnement du bien historique et culturel et d'y apporter un entretien, sans prolonger la durée de vie au-delà celle prévue initialement[94]. Par exemple, les travaux de réfection d'une toiture d'un monument historique entrent dans cette catégorie de dépenses.

Conformément à la norme 6 du recueil des normes, ces dépenses peuvent être comptabilisées :

- soit sous forme de provisions pour gros entretien ou grandes révisions[95] ;
- soit dès l'origine comme un composant distinct du bien historique et culturel sous-jacent (composant dit de

94 Ces dépenses de gros entretien doivent remplir les conditions suivantes pour être immobilisées : - il est probable que les avantages économiques futurs associés au bien historique et culturel iront à l'organisme; - le coût pour l'organisme des grosses réparations ou des grandes révisions peut être évalué de façon fiable.

95 Le fascicule relatif à la norme 6 précise les dépenses d'entretien énumérées qui peuvent faire l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien ou grandes révisions pour lesquelles les entités ont l'option de les provisionner (et donc pour lesquelles il n'y a pas obligation de les enregistrer en composants séparés) : entretien des couvertures et traitement des charpentes, entretien des descentes d'eaux usées et pluviales, peinture des façades, traitement, nettoyage (sauf ravalement avec amélioration qui est un composant séparé), réparation des menuiseries, peinture des parties communes et menuiseries, remplacement des équipements intérieurs chez les locataires (hors opérations lourdes de remplacement de la plomberie et des sanitaires), entretien des aménagements extérieurs, entretien important des équipements (ascenseurs, chaudières, électricité…), curage des égouts, travaux d'élagage.

la 2e catégorie) si aucune provision pour gros entretiens ou grandes révisions n'a été constatée.

C. Dépenses ultérieures correspondant à de l'entretien courant

Les dépenses d'entretien courant sont comptabilisées en charges au fur et à mesure de leur réalisation.

Sous-section 3 : modalités d'évaluation à la date de clôture des dépenses ultérieures immobilisables.

À la date de clôture, les dépenses ultérieures immobilisables, c'est-à-dire celles visées au § A. de la sous-section 2 de la section 3 et les composants visés au § B. de la sous-section 2 de la section 3, font l'objet d'un amortissement sur leur durée de vie lorsque celle-ci peut être estimée et, le cas échéant, de dépréciations.

A. Amortissement des dépenses ultérieures

Les dépenses ultérieures immobilisées se voient appliquer un plan d'amortissement propre, en fonction de leur durée d'utilisation, de façon distincte du traitement applicable au bien historique et culturel sous-jacent qui n'est pas amorti.

À la clôture de l'exercice, une dotation aux amortissements est comptabilisée en charges, pour ces dépenses ultérieures immobilisées, conformément au plan d'amortissement.

S'agissant des modalités d'évaluation du montant amortissable, des conditions de réexamen du plan d'amortissement (durée d'utilisation et mode d'amortissement) peuvent être rendues nécessaires par une modification significative :

- de l'utilisation de l'actif correspondant aux dépenses ultérieures immobilisées ;
- de la nature de cet actif ;
- suite à une dépréciation.

Dans ce cas, les dispositions énoncées par la norme 6 du recueil des normes s'appliquent.

Technique comptable

Amortissement des dépenses ultérieures

Débit 6811 « Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles »

Crédit 281x « Amortissements des immobilisations corporelles » (voire crédit 2817 si l'organisme suit les dépenses ultérieures sur le compte 217).

B. Dépréciation des dépenses ultérieures

Les modalités de dépréciation des dépenses ultérieures afférentes aux biens historiques et culturels suivent les dispositions énoncées dans la norme 6 du recueil des normes.

Technique comptable

Dotations des dépréciations des dépenses ultérieures

Débit 6816 « Dotations pour dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles »

Crédit 291x « Dépréciations des immobilisations corporelles » (voire crédit 2917 si l'organisme suit les dépenses ultérieures sur le compte 217).

Reprises des dépréciations des dépenses ultérieures

Débit 291x « Dépréciations des immobilisations corporelles »

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

Section 4 : modalités d'évaluation et de comptabilisation lors de la sortie du bilan

Un bien historique et culturel, ainsi que les compléments qui y sont associés (adjonctions, dépenses ultérieures immobilisées…) est sorti du bilan lorsque l'organisme n'en a plus le contrôle ou lorsque l'actif est détruit.

Ainsi, la sortie du bilan peut résulter d'une cession, d'un transfert ou d'une mise au rebut. Au-delà des précisions apportées dans le présent paragraphe, le traitement comptable de ces sorties, incluant les dépenses ultérieures immobilisables associées, suit les dispositions relatives aux immobilisations corporelles prévues par le fascicule déclinant la norme 6.

Pour les biens historiques et culturels entrés officiellement dans un processus de cession à la clôture de

l'exercice au cours duquel les biens deviennent juridiquement cessibles, une information relative aux procédures engagées et à la valeur vénale globale estimée des biens concernés est donnée en annexe.
Si l'aliénation de biens est abandonnée (dans le cadre d'une procédure formalisant sans équivoque cette décision), une information adéquate est par ailleurs donnée en annexe.

Technique comptable

Cession du bien historique et culturel à titre onéreux

Débit 462 « Créances sur cessions d'immobilisations »

Crédit 7577 « Produits des cessions d'éléments d'actif (hors immobilisations financières et hors fondations) »

Sortie du bilan du bien historique et culturel et des éventuelles dépenses ultérieures immobilisées associées, après reprise le cas échéant des amortissements et dépréciations de ces dernières

Débit 6577 « Valeur comptable des éléments d'actif cédés (hors immobilisations financières et hors fondations) »

Crédit 217x « Biens historiques et culturels » (voire crédit 21x pour les dépenses ultérieures non suivies sur le compte 217).

Section 5 : informations à fournir dans l'annexe

Les informations à mentionner dans l'annexe des comptes sont présentées au sein du fascicule dédié aux états financiers de la norme 1.

FASCICULE N° 18 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES CONTRATS CONCOURANT À LA RÉALISATION D'UN SERVICE PUBLIC (NORME 18)

Le présent fascicule a pour objet de décrire les modalités de traitement des contrats concourant à la réalisation d'un service public, en déclinant les dispositions de la norme 18 du recueil des normes comptables pour les établissements publics.

Ces dispositions sont applicables à l'ensemble des organismes. Quel que soit le cadre législatif qui les encadre, ces contrats ou marchés se caractérisent par le fait que l'organisme public contrôle le service public à la fourniture duquel le tiers (partenaire public ou privé) concourt grâce à l'équipement défini dans le contrat.

L'équipement, objet du contrat s'entend comme un ensemble cohérent fonctionnel regroupant l'ensemble des éléments de toute nature (ouvrages, installations, matériels…) nécessaires ou utiles à l'exécution du service par le tiers conformément aux termes du contrat ou du marché.

Les biens faisant l'objet de la présente instruction sont ceux apportés, construits ou acquis par un tiers pour la réalisation d'un service public qui entrent dans le cadre de dispositions contractuelles entre l'organisme et ce tiers.

Section 1 : champ d'application

L'ensemble des partenariats entrant dans le champ de l'instruction sont :

- les contrats de partenariat et assimilés relevant de la législation antérieure au 23 juillet 2015 ;

- les marchés de partenariat conclus dans le cadre de l'ordonnance du 23 juillet 2015

Ces partenariats portent sur la construction, la transformation, la rénovation, le démantèlement ou la destruction d'ouvrages, d'équipements ou de biens immatériels nécessaires au service public ou à l'exercice d'une mission d'intérêt général ainsi que sur le financement de ces investissements. En revanche, l'exploitation et la maintenance de l'actif ne sont plus des missions obligatoires.

Sont exclus du champ d'application de l'instruction et de la norme 18, les biens mis par l'organisme à disposition de structures publiques ou privées et les biens remis par l'organisme, qui en disposait déjà, à un tiers pour qu'il l'exploite à son profit dans le cadre d'un contrat ou en l'application d'une décision unilatérale. L'instruction relative aux immobilisations corporelles et à la norme 6 précisent les modalités comptables des biens ainsi mis à disposition ou remis par l'organisme ou dont l'occupation est autorisée par ce dernier.

Section 2 : comptabilisation initiale des contrats et des marchés de partenariat

Les dispositions comptables relatives aux contrats de partenariat relevant de la législation antérieure au 23 juillet 2015 et des marchés de partenariat conclus dans le cadre de l'ordonnance du 23 juillet 2015 sont très similaires.

Sous-section 1 : principe général

L'équipement défini au contrat ou au marché, entrant dans le champ d'application de la présente instruction, est comptabilisé en tant qu'immobilisation corporelle au bilan de l'organisme public *lorsqu'il est contrôlé par celui-ci et que son coût peut être déterminé de façon fiable.*

Le contrôle du bien par l'organisme public se caractérise par :

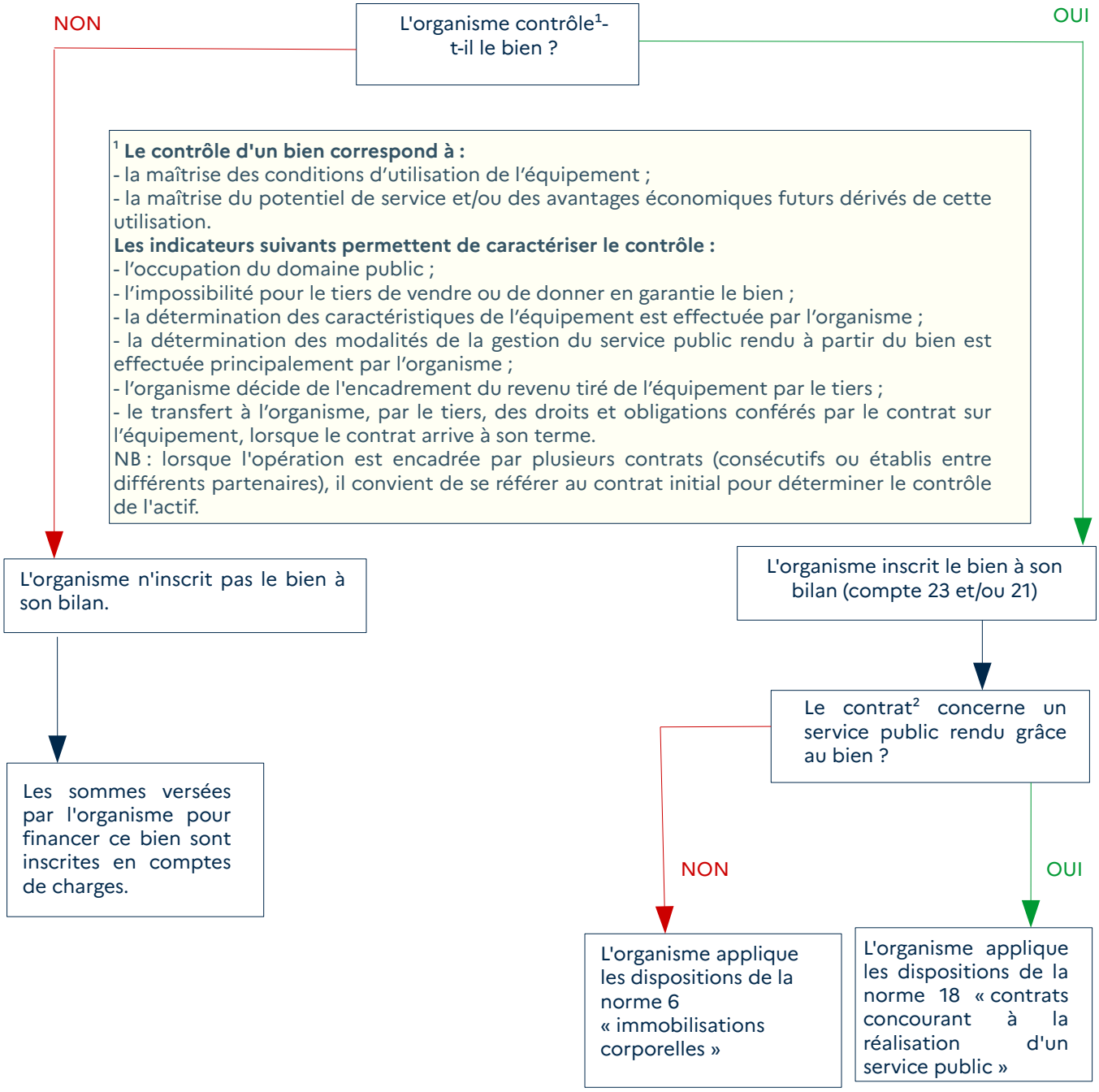
- la maîtrise des conditions d'utilisation de l'équipement ;
- la maîtrise du potentiel de service ou des avantages économiques futurs dérivés de cette utilisation.

Les critères de contrôle sont déterminés par les indicateurs suivants :

- l'impossibilité pour le tiers de vendre ou de donner en garantie[96] l'équipement ;
- l'occupation du domaine public ;

96 La faculté donnée au tiers de donner en garantie les ouvrages ne suffit pas à démontrer qu'il détient le contrôle, notamment si cette garantie est donnée pour une période limitée, avec le consentement de l'entité publique et sans mettre en cause le transfert du bien à l'organisme public en fin de contrat.

- la détermination des caractéristiques de l'équipement par l'organisme public ;
- la détermination des modalités de la gestion du service public principalement par l'organisme public[97] ;
- l'encadrement du revenu tiré par le tiers de l'équipement ;
- le transfert à l'organisme, par le tiers, des droits et obligations conférés par le contrat ou le marché sur l'équipement, lorsque le contrat ou le marché arrive à son terme.



97 Si les modalités de la gestion du service public, telles qu'elles sont prévues par le contrat, montrent que l'étendue des initiatives du tiers dans ce domaine est limitée et que, au mieux, il n'agit que pour le compte de l'organisme, il peut être supposé que l'organisme public contrôle l'équipement.
Lorsque le contrat prévoit que le tiers assure des prestations relatives à l'équipement, telles que sa construction et sa maintenance, que sa rémunération ne résulte que de ces prestations et que le contrat ne lui confère aucun rôle, ou lui confère un rôle très marginal dans la gestion du service public rendu grâce à l'équipement, ces circonstances montrent, avec plus de certitude que dans le cas où il jouerait un rôle dans la gestion du service public, que l'équipement est contrôlé par l'organisme public.

[2] Le terme de « contrat » désigne ici, une convention ou tout autre vecteur juridique encadrant l'utilisation du bien.

Il n'est pas nécessaire que tous ces indicateurs soient effectifs pour que le contrôle par l'organisme public soit avéré.

La contrepartie de la comptabilisation du bien à l'actif du bilan de l'organisme consiste généralement en l'inscription d'une dette financière au passif du bilan. Dans ce cas, la part relative à l'investissement. Ainsi, à l'échéance du contrat ou du marché, la dette vis-à-vis du tiers est apurée dans sa totalité. Toutefois, dans certains cas, le bien peut être enregistré à l'actif du bilan de l'organisme public pour un montant qui n'a pas pour exacte contrepartie une dette financière (sous-section 3 B).

Sous-section 2 : modalités de comptabilisation au cours de la période de préfinancement

Avant la réception du bien, les phases successives suivantes vont se dérouler :

- le financement des études préalables ;
- la procédure d'attribution ;
- la phase de réalisation.

Il convient de définir dans quelle phase se situe l'opération des marchés de partenariat afin de déterminer les modalités de comptabilisation des dépenses encourues au cours de cette période.

A. Financement des études préalables

Technique comptable

Les dépenses de l'organisme qui résultent des études préalables sont comptabilisées au débit du compte 617 « Études et recherches ».

B. Procédure d'attribution :

La procédure d'attribution est la procédure par laquelle une personne publique attribue un contrat ou un marché à un tiers. Certaines dépenses engagées par l'organisme pendant cette phase peuvent être activées si elles correspondent à la définition d'un actif et si elles contribuent à l'acquisition de l'actif immobilisable ou de sa mise en état de fonctionnement.

Technique comptable

Les dépenses correspondantes effectuées par l'organisme sont comptabilisées au débit de la subdivision correspondante du compte 231 « Immobilisations corporelles en cours (hors biens vivants) ».

L'ensemble des autres dépenses effectuées par l'organisme qui ne sont pas immobilisables sont donc comptabilisées en charges.

C. Phase de réalisation

La phase de réalisation couvre la période s'étendant de la date de signature du contrat ou du marché à la date de la mise en service (biens immobiliers)ou livraison de l'équipement (biens mobiliers).

En effet, **les coûts des emprunts** peuvent être comptabilisés en immobilisation, par option, s'ils remplissent

les trois conditions suivantes :

- il doit être probable que les actifs financés par emprunt généreront des avantages économiques futurs ;
- ces coûts doivent pouvoir être évalués de façon fiable ;
- ils doivent être directement attribuables à l'acquisition ou à la production de l'immobilisation.

Entrent notamment dans cette phase les intérêts de préfinancement (frais financiers intercalaires).

Technique comptable

L'ensemble des dépenses engagées par l'organisme pendant la phase de réalisation est enregistré au débit de la subdivision correspondante du compte 231 « Immobilisations corporelles en cours (hors biens vivants) ».

Sous-section 3 : modalités de comptabilisation lors de la réception de l'équipement

A. Comptabilisation initiale de l'équipement à l'actif du bilan

Le coût de l'équipement, figure généralement dans le contrat ou le marché et correspond, la plupart du temps, au besoin total de financement du tiers. Il inclut les éléments suivants[98] :

- coûts de construction et investissements mobiliers immobilisables ;
- impôts et taxes sur la construction ;
- frais financiers intercalaires ;
- frais de structure[99] ;
- avenants au contrat.

Dans le cas, a priori exceptionnel, où le coût n'est pas inscrit dans le contrat, il est toutefois nécessaire de valoriser l'équipement. Dans l'hypothèse où l'organisme apporte une contribution essentielle au financement de l'équipement, le montant retenu correspond à la somme des flux financiers correspondant aux amortissements du capital emprunté.

Lorsque le coût des travaux de l'équipement en cours de construction ne peut être déterminé de façon fiable, la comptabilisation de cet équipement est reportée jusqu'au moment où l'entité publique peut l'évaluer de manière fiable. Cette incertitude peut conduire à comptabiliser l'équipement uniquement lors de sa mise en service.

Technique comptable

Lors de la phase de réalisation et préalablement à la mise en service, comptabilisation du bien :

Débit 231 « Immobilisations corporelles en cours (hors biens vivants) » : 100 K€

Crédit 4041 « Fournisseurs - Achats d'immobilisations » : 100 K€

Puis

Débit 4041 « Fournisseurs - Achats d'immobilisations » : 100 K€

Crédit 51 « Trésorerie » : 100 K€

Lors de la mise en service, comptabilisation du bien :

Les dépenses immobilisables enregistrées au débit du compte 231 « Immobilisations corporelles en cours (hors biens vivants) » préalablement à la mise en service de l'équipement sont transférées sur un compte d'immobilisation en service (compte 21 – immobilisations corporelles (hors biens vivants)) lors de la mise en service.

Débit 21 « Immobilisations corporelles (hors biens vivants) » : 100 K€

Crédit 231 « Immobilisations corporelles en cours (hors biens vivants) » : 100 K€

B. Comptabilisation initiale de la contrepartie au passif

L'organisme comptabilise un passif en contrepartie de la valeur de l'immobilisation. Les sommes à verser par l'organisme public au titre du financement de l'équipement sont comptabilisées en dette financière au crédit du compte 1687 « Autres dettes ».

Ces sommes sont en principe versées par l'organisme selon un échéancier prévu au contrat. Leur montant est évalué :

- pour le montant du capital exprimé dans le contrat,
- ou à défaut, pour la valeur actualisée des sommes à verser par l'organisme au titre du financement de l'équipement, correspondant à la composante « investissement » des redevances.

Technique comptable

Lors de la mise en service comptabilisation de la contrepartie de l'immobilisation financée par l'organisme

Débit 21 « Immobilisations corporelles (hors biens vivants) » : 50 K€

Crédit 1687 « Autres dettes » : 50 K€

98 Le dédit ne fait pas partie de la valeur d'entrée à l'actif de l'immobilisation. Il s'agit d'une indemnité prévue au marché et versée au titulaire d'un marché.

99 Par exemple, frais de maîtrise d'ouvrage.

Lors de la mise en service comptabilisation de la contrepartie de l'immobilisation financée par d'autres tiers que l'État

Débit 21 « Immobilisations corporelles (hors biens vivants) » : 50 K€

Crédit 13417 « Autres organismes » : 50 K€

Ces sommes sont en principe versées par l'organisme selon un échéancier prévu au contrat. Leur montant est évalué :

- pour le montant du capital exprimé dans le contrat ou le marché;
- ou, à défaut, pour la valeur actualisée des sommes à verser par l'organisme au titre du financement de l'équipement, correspondant à quote-part de la rémunération relative à « Investissement »

La différence éventuelle entre le coût de l'équipement et le montant initial de la dette de l'organisme au titre du financement de l'équipement est inscrite en situation nette. C'est le cas, par exemple, de contrats ou de marchés prévoyant que le tiers est rémunéré en tout ou partie auprès des usagers.

La différence entre le coût de l'équipement figurant au contrat ou du marché, inscrite au débit du compte 21 « immobilisations corporelles (hors biens vivants) », et le montant initial de la dette, inscrit au crédit du compte 1687« Autres dettes », est alors comptabilisée au crédit du compte 13417 « Autres organismes ».

Section 3 : comptabilisation des opérations pendant la durée du marché de partenariat

Dans un marché de partenariat, le partenaire finance un investissement, réalise un ouvrage et en assure la gestion. Une fois les travaux achevés, il met l'ouvrage ou l'équipement à disposition de l'acheteur qui lui verse une rémunération en contrepartie, pendant toute la durée du contrat ou du marché. La rémunération du titulaire fait l'objet d'un paiement par l'acheteur, à compter de l'achèvement de la mission de construction ou création.

Sous-section 1 : comptabilisation de la rémunération versée au tiers

Lors de la période d'exécution du contrat, l'organisme public verse une rémunération au tiers.

La rémunération d'un marché de partenariat tient compte :

- des coûts d'investissement, notamment les coûts d'étude et de conception, les coûts de construction, les coûts annexes à la construction et les frais financiers intercalaires ;Cette composante représente le capital remboursé ;
- des coûts de fonctionnement, notamment les coûts d'entretien, de maintenance, d'exploitation et de renouvellement des ouvrages et des équipements ;
- des coûts de financement ;
- le cas échéant, des revenus issus de l'exercice d'activités annexes ou de la valorisation du domaine.

La rémunération est liée à des objectifs de performance et peut évoluer.

Le marché de partenariat fait l'objet d'un paiement différé étalé sur toute la durée du contrat à compter de l'achèvement de "la construction, la transformation, la rénovation, le démantèlement ou la destruction d'ouvrages, d'équipements ou de biens immatériels nécessaires au service public ou à l'exercice d'une mission d'intérêt général".

Contrairement aux contrats de partenariat~~,~~ les marchés de partenariat peuvent donner lieu à la comptabilisation d'une avance qui prévoit désormais la possibilité de déroger au principe du paiement avant service fait.

En conséquence, à la date de clôture de chaque exercice, le marché de partenariat donne lieu à la comptabilisation au titre des rémunérations :

- d'une diminution de la dette financière (composante Investissement) ;
- d'une charge financière (composante Financement) et
- d'une charge de fonctionnement (composante Fonctionnement).
  Les modalités de traitement comptable des composantes des rémunérations sont détaillées à la sous-section 2.

Les dotations de l'État (titre 7 du budget de l'État) sont destinées à couvrir tout ou partie des dépenses liées à la composante « Investissement » de la rémunération du cocontractant. Elles sont comptabilisées au compte 1041 « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs ».

Les subventions du titre 3 du budget de l'État, allouées au financement de tout ou partie des dépenses liées aux composantes « Financement » et « Fonctionnement » de la rémunération locative, sont inscrites au compte 741 « Subventions – État ».

La reprise ou la reconstitution des financements reçus par l'organisme au titre d'un contrat ou d'un marché concourant à la réalisation d'un service public et inscrits au passif s'effectuent selon les modalités de comptabilisation définies dans l'instruction relative aux financements externes de l'actif.

Par ailleurs, s'agissant de l'équipement faisant l'objet du contrat ou du marché concourant à la réalisation d'un service public, une charge d'amortissement est comptabilisée à compter de sa mise en service, sous réserve des clauses d'entretien figurant au contrat.

Sous-section 2 : comptabilisation des financements

Le marché de partenariat est considéré comme un contrat permettant une dépense publique différée. En effet, le financement initial de l'ensemble des opérations est effectué principalement à partir de financement privé (provenant du tiers). Ce dernier est rémunéré par l'acheteur (public), sous forme de rémunération, à compter de la mise à disposition des ouvrages construits. Le paiement est ainsi dit «différé» parce qu'il rémunère à l'achèvement des travaux et pendant toute la durée du contrat, les prestations commandées au jour de la signature du contrat. Cette modalité de rémunération suppose donc un préfinancement privé mis en place par le titulaire du contrat.
En revanche, dans le cadre des marchés de partenariats, l'acheteur pourra verser avant l'achèvement de l'ouvrage des avances au titulaire du marché.

Il est néanmoins possible pour l'organisme public de subventionner un projet de partenariat. Dans ce cas, les modalités, l'échéancier de versement de ces subventions et des autres participations financières peuvent être adaptés à la durée du contrat.

Les financements des biens prévus par un contrat ou un marché concourant à la réalisation d'un service public sont comptabilisés en dettes financières conformément au contrat. La dette financière ainsi comptabilisée équivaut au montant du capital indiqué dans le contrat ou le marché ou à défaut à la valeur actualisée des sommes à verser par l'organisme au titre du financement du bien. Parallèlement, l'organisme est tenu de verser au tiers une rémunération selon les modalités prévues par le contrat.
Les termes du contrat peuvent préciser la participation de l'organisme au financement des biens. Cette participation prend alors la forme de versement d'une rémunération ou de concours financiers.

En fonction de la ventilation par nature effectuée sur chaque facture[100] *reçue*, l'organisme, procède à l'émission de demandes de paiement selon des imputations comptables correspondant aux composantes de la dépense, à savoir : « Investissement », « Financement » et « Fonctionnement ».

A. Diminution de la dette (composante Investissement)
L'organisme comptabilise les sommes payées au titre du financement des biens et réduit en contrepartie la dette afférente. La part « Investissement » de la rémunération est analysée comme un apurement de la dette.

Ainsi à la fin du contrat ou du marché, la dette de l'organisme envers le partenaire privé, est apurée dans sa totalité.

Le retraitement de la part du remboursement du capital est comptabilisé au débit du compte 1687 « Autres dettes ».

En fin d'exercice l'agent comptable vérifie la concordance des informations financières. Il doit rapprocher les écritures comptables comptabilisées au cours de l'exercice et l'échéancier d'emprunt afférent. Ainsi, le capital remboursé doit correspondre aux mouvements débiteurs du compte 1687 ; En fin d'année, il conviendra de s'assurer que le montant du capital restant dû, selon le contrat, est égal au solde du compte 1687.

B. Imputation des intérêts en charges financières (composante Financement)

La composante « financement » de la rémunération est comptabilisée au débit du compte 661 « Charges d'intérêts ».

C. Imputation des charges de fonctionnement (composante Fonctionnement)
Cette part correspond à la gestion, à l'entretien, à la maintenance et aux autres prestations.

100 Le tiers doit fournir un relevé détaillé des facturations de redevances par nature de charges. Le niveau de détail nécessaire pour la correcte comptabilisation dans les comptes de l'organisme doit être défini contractuellement avec le tiers.

La composante « fonctionnement » de la rémunération est comptabilisée au débit du compte 611 « Sous-traitance générale ».

Exemple : l'*organisme doit comptabiliser la rémunération d'un contrat de partenariat public-privé pour une valeur de 100 €*

Technique comptable

Débit 6611 « Intérêts des emprunts et des dettes » : 30 K€

Débit 611 « Sous-traitance générale » : 40 K€

Débit 1687 « Autres dettes » : 30 K€

Crédit 5X : 100 K€

Sous-section 3 : différence entre le coût initial du bien et les sommes à verser au titre de son financement

Afin de comptabiliser le financement du bien, une dette financière égale au coût du bien porté à l'actif de l'organisme est comptabilisée au passif de l'organisme ou à défaut, la valeur actualisée des sommes à verser par l'organisme.

A contrario, quand le tiers se rémunère intégralement auprès de l'usager au titre de ses prestations, l'organisme ne verse aucune somme au tiers et le bien est comptabilisé en situation nette selon les modalités du fascicule relatif au financement externe de l'actif, car il s'agit d'une perspective d'enrichissement patrimonial pour l'organisme, définitivement acquise à l'organisme à la fin du contrat, sans sortie de trésorerie.

Dans le cas où le tiers est rémunéré au titre du financement du bien simultanément par les sommes versées par l'organisme et par les usagers, la dette financière à comptabiliser est inférieure au coût du bien à inscrire à l'actif. La différence entre le coût initial du bien et les sommes à verser au titre du financement de celui-ci est à enregistrer dans les capitaux de l'organisme , car il s'agit d'un financement externe du bien définitivement acquis pour l'organisme, à la fin du contrat, sans sortie de trésorerie.

Si le bien a fait l'objet d'un amortissement ou d'une dépréciation et qu'il bénéficie d'un financement externe (exemple versement de redevances directes des usagers au tiers), le montant de l'amortissement doit tenir compte du ratio de financement externe, notamment en comptabilisation une reprise aux dotations d'amortissement correspondant au pourcentage de financement externe.

Exemple :
L'organisme public conclut un contrat de partenariat avec un tiers afin de construire un bâtiment. Ce bien d'une valeur de 100 000 € est financé à hauteur de 90 000 € par l'organisme (avance) et par des redevances des usagers à hauteur de 10 000 € (considérées comme des Financements Externes). La Durée d'amortissement du bien est de 5 ans.

Au 31/12/N

Comptabilisation de l'immobilisation par l'organisme ;

Débit 21317 « Ensembles immobiliers administratifs et commerciaux (A, B) » : 100 000 €

Crédit 1687 « Autres dettes » : 90 000 €

Crédit 13417 « Autres organismes » : 10 000 €

Au 31/12/N+1

Constatation d'un l'amortissement annuel

Débit 6811 « Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles »: 20 000 €

Crédit 281317 « Constructions (même ventilation que celle du compte 213) »: 20 000 €

Reprise au résultat du financement rattaché à l'actif : (20 000 × 10%)

Débit 13497 - Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – Autres organismes 2 000 €

Crédit 7813 - Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs: 2 000 €

Sous-section 4 : comptabilisation des autres éléments liés aux clauses du contrat ou du marché de partenariat

- Sommes à verser par l'organisme public, autres que celles liées au financement du bien.
Les sommes à verser par l'organisme pendant la durée du contrat sans lien direct avec l'élaboration ou

l'acquisition du bien sont comptabilisées en charge :

- les redevances de fonctionnement, sont à comptabiliser au compte 611 « Sous-traitance générale »
- la partie des intérêts des redevances de financement au compte 6611 « Intérêts des emprunts et des dettes ».

- Sommes perçues par l'organisme.

Certains contrats prévoient que le tiers doit effectuer des versements en trésorerie à l'organisme. Il s'agit notamment de contrats pour lesquels le tiers perçoit des rémunérations auprès des usagers qui excèdent les coûts encourus pour faire fonctionner le service public. Les sommes perçues par l'organisme en vertu du contrat sont comptabilisées de manière linéaire en produit au compte 7065 « Produits perçus en vertu d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public ».

Par exemple, si l'organisme perçoit une rémunération significative lors de la signature du contrat, qui correspond au droit d'entrée du tiers à la signature du contrat, cette rémunération, enregistrée au compte 7065, est répartie de manière linéaire sur la durée du contrat. Si une partie de ces revenus dépend de critères de performance définis au contrat, cette part est enregistrée dans les résultats de la période au titre de laquelle la performance a été réalisée dès que l'organisme en a connaissance. Conformément au code de la commande publique, le titulaire du contrat du marché de partenariat peut tirer des ouvrages réalisés des recettes annexes afin de réduire le coût supporté par la personne publique en le transférant en partie à l'usager.

Section 4 : modalités d'évaluation de l'actif

A. Évaluation du bien lors de la comptabilisation initiale.

Le bien est comptabilisé à son coût lors de la comptabilisation initiale. Le coût peut comprendre les coûts externes encourus par le tiers, tels que les montants payés aux entreprises de construction ou aux industriels qui ont livré des biens, mais également les coûts internes encourus par ce tiers, tels que les frais du personnel dédié au projet, et les frais financiers intercalaires.

Les contrats de partenariats et les marchés de partenariat définis par l'ordonnance du 23 juillet 2015, doivent mentionner le coût de l'investissement (voir § A de la sous-section 3).

B. Évaluation du bien à la date de clôture.

Un bien objet d'un contrat ou d'un marché concourant à la réalisation d'un service public est évalué à la date de clôture selon les mêmes méthodes d'évaluation que celles appliquées à une immobilisation de sa catégorie ne faisant pas l'objet d'un tel contrat, telles que précisées dans la norme 6 « Les immobilisations corporelles ».

D'éventuelles clauses contractuelles prévoient que le tiers entretient régulièrement le bien et, le plus souvent, qu'il s'engage à remettre le bien à la fin du contrat avec un niveau de service équivalent à celui du début du contrat afin de garantir la pérennité du service. Dans ce cas, ces clauses justifient l'absence d'amortissement ou de dépréciation dans les comptes de l'organisme.

En absence de clauses contractuelles, et dans l'hypothèse où le bien est altéré par des événements exceptionnels qui rendent son utilisation impossible, il convient de constater, à la clôture, une dépréciation.

L'organisme peut être amené sous réserve de dispositions contractuelles particulières à constater des dépréciations lorsque les tests pratiqués à la suite d'une altération notable de l'état physique du bien prouvent qu'il a subi une dégradation significative liée à des circonstances exceptionnelles qui empêchent son utilisation normale. De plus lorsqu'il a connaissance d'un événement rendant impossible, à court terme, une utilisation du bien conforme au contrat, l'organisme pratique des tests permettant de vérifier si le bien présente une obsolescence technique avérée. Si cette obsolescence est confirmée, il constate alors les dépréciations nécessaires.

Les amortissements et les éventuelles dépréciations qui pourraient être constatés sur le bien engendrent la reprise au compte de résultat du montant initialement comptabilisé en situation nette. Le montant repris est égal à la charge constatée sur le bien, ajusté, le cas échéant, du rapport entre le montant initialement porté en situation nette et le coût initial du bien.

Exemple : Un marché de partenariat, conclu entre un organisme public et un opérateur privé et portant sur la construction d'un équipement d'une valeur de 100 K€, prévoit que l'opérateur privé se rémunère pour moitié sur les redevances perçues auprès des usagers. Le bien fait l'objet d'un amortissement annuel d'un montant de 10 K€.

Technique comptable

Amortissement du bien :

Débit 68 « Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions » : 10 K€

Crédit 28 « Amortissements des immobilisations » : 10 K€

La reprise au résultat de la contrepartie en situation nette est de 50 % de la dotation aux amortissements (10 k€ x 50 % = 5 k€).En effet, l'organisme perçoit des redevances auprès des usagers à hauteur de la moitié de la valeur des dotations.

Débit 13497 « Autres organismes » : 5 k€

Crédit 781 « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions – produits de fonctionnement » : 5 k€

Section 5 : dépenses ultérieures immobilisables

Un bien comptabilisé à l'actif du bilan de l'organisme et faisant l'objet d'un marché concourant à la réalisation d'un service public, peut faire l'objet de dépenses ultérieures.

Ces dépenses sont immobilisables si elles sont la contrepartie de dispositions contractuelles rétablissant l'équilibre financier entre les parties (en augmentant la durée du marché ou en modifiant les conditions financières) et s'il est probable que l'organisme public en retirera des avantages économiques futurs ou un potentiel de service, au-delà de l'estimation la plus récente du niveau d'utilité de l'immobilisation existant au moment où les dépenses sont engagées.

L'écart d'utilité par rapport à l'état de l'immobilisation à cette date consiste, par exemple, en l'allongement de la durée d'utilisation, l'augmentation de la capacité d'utilisation, la diminution du coût d'utilisation ou l'amélioration substantielle de la qualité de la production.

Les travaux de petites réparations, d'entretien courant, de maintenance, de remplacement à l'identique, de remplacement à identité de service rendu ou de remise en état sans amélioration du niveau de service ne sont pas immobilisables.

Toute dépense ultérieure, si elle revêt un caractère immobilisable en application du principe ci-dessus, est enregistrée à l'actif du bilan et est intégrée au bien principal.

Section 6 : traitements comptables des fins de contrats concourant à la réalisation d'un service public

Le financement du bien par l'organisme durant l'exécution du contrat ou du marché de partenariat entraîne au terme du contrat l'extinction de la dette, mais ne nécessite aucun retraitement comptable particulier.

Si le bien revient in fine à l'organisme et est contrôlé par celui-ci, la comptabilisation du bien est maintenue à l'actif.

Dès lors, que le bien figure au bilan de l'organisme et que le contrat prévoit le versement d'une indemnité de retour par l'organisme au tiers, elle sera comptabilisée en charges 611 « Sous-traitance générale » au cours de l'exercice duquel le versement est dû.

Un exemple d'illustration est disponible en annexe intitulée :
A9_F18_ILLUS

FASCICULE N° 19 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES CONTRATS À LONG TERME (CF. NORME 19)

Le présent fascicule constitue un développement de la norme n° 19 « Les contrats à long terme ».

Les contrats à long terme correspondent à des opérations avec contrepartie directe d'une valeur équivalente pour le financeur, et répondant à une certain nombre de critères, dont celui de la durée, généralement longue. Ces opérations sont comptabilisées selon la méthode à l'avancement.

Les contrats à long terme doivent être distingués des autres catégories d'opérations pluriannuelles que sont :

– les subventions, constituées par des financements reçus par des organismes publics dans le cadre d'opérations pluriannuelles sans contrepartie directe ;
– les opérations pluriannuelles avec contrepartie directe et non assimilables à des contrats à long terme car ne répondant pas aux critères requis.

Ce fascicule s'organise de manière différente des autres fascicules qui, pour la plupart, commentent les comptes de chaque norme de manière croissante. Afin de présenter les spécificités de ces contrats et leurs modalités de traitement comptable, la présentation suivante a été adoptée :

- la définition des contrats à long terme est exposée en section 1 ;
- le traitement comptable des contrats à long terme est développé en section 2 ;
- l'annexe est consacrée aux exemples d'application de la méthode à l'avancement :

A) Exemple d'un contrat à l'avancement bénéficiaire

B) Exemple d'un contrat à l'avancement déficitaire

C) Exemple d'un contrat avec résultat à terminaison non fiable à l'origine

D) Exemple d'un contrat pour lequel les coûts prévisionnels évoluent à la hausse

Section 1 : définition des contrats à long terme

Les contrats à long terme sont des opérations qui s'inscrivent dans le cadre de projets uniques ayant fait l'objet d'une négociation spécifique.

Ces opérations ont une contrepartie directe d'une valeur équivalente pour le financeur, donnant lieu à la production d'un livrable portant sur la construction ou la réalisation d'un bien, d'un service ou d'un ensemble de biens ou services fréquemment complexes, dont l'exécution s'étend sur au moins deux périodes comptables ou exercices. Le droit de l'organisme public à percevoir les revenus contractuels est conditionné à l'exécution intégrale du projet et à la validation finale de sa conformité technique globale par le financeur.

Exemples : Contrats d'ingénierie, opérations d'aménagement foncier, contrat de recherche assimilé à un contrat de prestation de services[101] dont l'exécution ne peut être considérée comme achevée qu'à la réalisation complète de la prestation.

Les opérations pluriannuelles ainsi déterminées dans un contrat global sont assimilables à des contrats à long terme ; ces contrats sont définis par la réunion des 5 critères suivants :

1) **Durée généralement longue** : au moins deux périodes comptables ou exercices, ou dont les dates de démarrage et d'achèvement se situent sur deux périodes différentes ou exercices différents.

2) **Négociation spécifique** : découle de la complexité de l'objet du contrat et conduit généralement acheteur et vendeur à convenir d'un travail à réaliser sur la base de spécifications et caractéristiques uniques requises par l'acquéreur ou, du moins, substantiellement adaptées aux besoins de ce dernier.

3) **Complexité** : recouvre la mise en œuvre, simultanément ou selon des phases techniques successives, de techniques ou de savoir-faire divers en vue de la réalisation d'un même objectif ; elle se traduit également en termes de gestion de projet et a généralement des conséquences sur la durée d'exécution du travail.

4) **Ensemble de biens ou de services complexes** : vise les biens et services dont la conception, la technologie, la fonction ou l'utilisation s'inscrivent, de manière indissociable, dans un même projet. À ce titre, relèvent

101 Dans le cadre d'un contrat de recherche assimilé à un contrat de prestation de service : le ou les partenaire(s) financeur(s) confie(nt) à l'organisme public la réalisation d'une prestation de recherche, du fait de compétences reconnues et selon une méthodologie éprouvée. Les résultats attendus sont de nature bien identifiée (paramètres à mesurer connus) et peuvent donner lieu à des éléments techniques nouveaux pour le partenaire. Le contrat de recherche assimilé à un contrat de prestation de service se distingue du contrat de recherche de subventionnement.

d'un même contrat les différents contrats négociés globalement, et exécutés de manière simultanée ou successive, qui s'inscrivent dans le cadre d'un projet unique. *A contrario*, lorsqu'un contrat porte sur la réalisation de plusieurs biens et services, que la réalisation de chacun de ces biens ou services pris individuellement a donné lieu à une négociation distincte et que le résultat attaché à chacun de ces biens et services peut être identifié, chacun de ces biens et services doit être traité dans le cadre d'un contrat distinct, qui ne peut donc être qualifié de contrat à long terme.

5) **Conformité du travail exécuté** : la réalisation du contrat repose sur un accord préalable fixant notamment la nature du bien ou du service à réaliser et la rémunération à laquelle il sera échangé.

Section 2 : traitement comptable applicable aux contrats à long terme

Les contrats à long terme sont comptabilisés selon la méthode à l'avancement : les produits et le résultat sont constatés progressivement au fur et à mesure de l'exécution du contrat et ce, que la marge prévisionnelle soit bénéficiaire ou déficitaire.

Cette méthode nécessite d'être en mesure de pouvoir effectuer un certain nombre de prévisions quant au résultat attendu du contrat à son échéance, ce qui implique de disposer des outils appropriés et notamment d'une comptabilité analytique.

Sous-section 1 : conditions requises pour l'utilisation de la méthode à l'avancement

La méthode à l'avancement consiste à comptabiliser les produits afférents aux contrats et leur résultat au fur et à mesure de l'avancement de l'exécution des contrats.

Aussi, l'utilisation de cette méthode est-elle subordonnée aux conditions suivantes :

- réalisation d'un inventaire ;
- acceptation par le co-contractant des travaux exécutés ;
- existence de documents comptables prévisionnels.

A. L'inventaire des produits et charges relatifs au contrat à long terme

Le résultat à terminaison, qui correspond à la marge prévisionnelle sur coût de revient du contrat, est déterminé en prenant en compte les éléments suivants :

- les produits du contrat à long terme qui comprennent :

– les produits initialement fixés par le contrat, y compris les révisions de prix (produits facturés au tiers constituant le chiffre d'affaires de l'organisme) ;

– les produits issus des changements dans les conditions d'exécution du contrat approuvés par le demandeur ;

– les réclamations acceptées par le demandeur ;

– les primes incitatives (liées par exemple à l'achèvement anticipé du contrat) dès lors que, d'une part, les niveaux de performance ont été atteints ou qu'il est raisonnablement certain qu'ils le seront, et que, d'autre part, il est possible d'évaluer de façon fiable le montant de ces primes.

- les coûts du contrat à long terme qui comprennent :

– les coûts directement imputables au contrat (main d'œuvre, notamment du personnel permanent et non-permanent, sous-traitance, matériaux, amortissements du matériel utilisé pour le contrat, impôts et taxes, frais de commercialisation, location des équipements, honoraires…) ;

– les coûts indirects rattachables au contrat (assurances contractées spécifiquement dans le cadre du contrat, conception et assistance technique, frais généraux d'exécution des contrats…). Les coûts indirects à prendre en compte sont ceux pouvant être raisonnablement rattachés au contrat, c'est-à-dire ceux nécessaires à la réalisation du contrat, directement attribuables au contrat et qu'il n'est pas possible d'affecter au coût du contrat sans calcul intermédiaire[102];

– les provisions pour risques et aléas correspondant aux dépassements des charges directement prévisibles que l'expérience de l'entité, notamment statistique, rend probables.

L'évaluation des coûts du projet nécessite d'intégrer les frais de personnel et plus particulièrement, pour les contrats de recherche assimilés à des contrats de prestation de service, le coût des temps consacrés par

102 Le calcul intermédiaire peut s'effectuer par le biais d'une clé de répartition consistant par exemple à imputer les coûts indirects rattachables au contrat en fonction des temps passés.

les chercheurs à leur activité.

Les produits et charges financiers liés au contrat peuvent être pris en compte dès lors qu'ils résultent de conditions financières contractuelles se traduisant par des excédents ou des besoins significatifs de trésorerie pendant tout ou partie de la durée du contrat.

En revanche, certains coûts peuvent ne pas être imputés au contrat.

Il peut s'agir notamment des frais généraux et administratifs qui ne sont pas directement attribuables au contrat, sauf s'ils se rapportent à une structure administrative dédiée à 100 % à la réalisation du contrat. De même, les coûts relatifs à l'abonnement au réseau d'énergie, aux assurances (exploitation, incendie…), aux dépenses générales d'entretien des bâtiments, etc…, peuvent constituer des coûts indirects non rattachables au contrat.

B. L'acceptation du contrat

L'organisme public dispose d'une certaine liberté pour apprécier le caractère raisonnablement certain des conditions d'acceptation du contrat qui ne reposent pas nécessairement sur un accord formel. Cette acceptation peut notamment faire référence aux usages professionnels.

C. L'existence de documents comptables prévisionnels

L'utilisation de la méthode à l'avancement nécessite un suivi, par contrat, des produits et coûts imputables à chaque contrat, issu de la tenue d'une comptabilité analytique. En effet, l'existence d'outils permettant de valider le pourcentage d'avancement et de réviser périodiquement les estimations initiales de budget et de résultat du contrat est capitale.

Sous-section 2 : l'application de la méthode à l'avancement

Deux applications différentes de cette méthode sont envisageables selon que l'organisme public est, ou non, en mesure d'estimer de manière fiable le résultat à terminaison.

A. Premier cas : l'organisme public est en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable

Lorsque le résultat d'un contrat à long terme peut être estimé de façon fiable, les produits et les coûts du contrat doivent être comptabilisés respectivement en produits et en charges en fonction du degré d'avancement du contrat à la date de clôture des comptes. Le résultat est constaté en appliquant au résultat à terminaison le pourcentage d'avancement. Le résultat à terminaison correspond à la marge prévisionnelle sur coût de revient du contrat. Un déficit attendu sur un contrat à long terme doit être immédiatement comptabilisé en charges.

1) Détermination de la capacité à évaluer de manière fiable

Dans ce cas, le chiffre d'affaires est comptabilisé et le résultat constaté au fur et à mesure de l'avancement des travaux. Cette dérogation au principe de prudence est conditionnée à la possibilité d'une évaluation fiable.

La capacité à évaluer le résultat à terminaison de manière fiable requiert la réunion des trois conditions cumulatives suivantes :

– l'évaluation du montant total prévisionnel des produits du contrat ;

– l'évaluation du montant total prévisionnel des coûts imputables au contrat ;

– l'existence d'outils de gestion, de comptabilité analytique et de contrôle interne permettant de déterminer avec une fiabilité suffisante le pourcentage d'avancement et de réviser les estimations de charges et de produits.

Aussi, les produits et charges relatifs au contrat doivent-ils être clairement identifiés afin de déterminer le résultat à terminaison de l'opération.

En raison de la nature même des opérations entrant dans le cadre des contrats à long terme, la détermination des charges et des produits prévisionnels, et par conséquent du résultat à terminaison, repose sur la formulation d'hypothèses par l'organisme public. Pour autant, ce dernier doit être en mesure de justifier que ces hypothèses permettent d'aboutir à une évaluation fiable.

Le résultat rattachable à chaque exercice est déterminé en appliquant le pourcentage d'avancement au résultat à terminaison.

2) Détermination du pourcentage d'avancement

Les organismes publics utilisent la ou les méthodes qui mesurent de façon fiable, selon leur nature, les travaux,

ou services, exécutés et acceptés par rapport au volume total prévu au contrat. Le pourcentage d'avancement ne peut pas être mesuré à partir des seuls éléments juridiques (réceptions partielles, transferts de propriété, etc...) et/ou financiers (facturations partielles, avances, acomptes, etc...) issus du contrat, ces derniers ne reflétant pas nécessairement l'avancement précis des travaux.

Dans la pratique, ce pourcentage peut être déterminé, par exemple, par :

– le rapport entre le coût des travaux ou services exécutés et acceptés à la date de clôture de l'exercice et le total prévisionnel des coûts d'exécution du contrat ;

– des études ou des mesures physiques permettant d'évaluer le volume des travaux ou services exécutés par rapport au volume total des travaux ou services prévus au contrat.

3) Modalités de comptabilisation

Deux étapes de comptabilisation doivent être respectées :

♦ En cours d'exercice :

– toutes les charges ayant concouru à l'exécution du contrat sont enregistrées dans les comptes appropriés : achats de matières premières, frais de personnel, etc... ;
– tous les produits contractuels rattachables à l'opération et qui sont effectivement acquis sur l'exercice sont comptabilisés au résultat.

♦ À la clôture de l'exercice :
les éventuelles charges ne correspondant pas à l'avancement et rattachables à une activité future (ex : achats livrés non consommés) sont comptabilisées en stocks (en-cours de production de biens ou de services) ou charges constatées d'avance.

Parallèlement, les produits doivent être régularisés à la hausse ou à la baisse par une écriture de produit à recevoir ou produit constaté d'avance. Cette régularisation permet de traduire au résultat de chaque exercice l'état d'avancement du contrat en lui affectant les produits déterminés en fonction du pourcentage d'avancement.

- Exemple d'un contrat anticipé bénéficiaire (cf. annexe 1A - abstraction faite des opérations de dépenses réalisées en amont et des incidences de la TVA).

- Exemple d'un contrat bénéficiaire pour lequel les coûts évoluent à la hausse, impliquant une révision du taux d'avancement (cf. annexe 1D - abstraction faite des opérations de dépenses réalisées en amont et des incidences de la TVA).

4) Cas particulier des contrats déficitaires pour lesquels la perte est évaluée de façon fiable

Dans le cadre de la méthode à l'avancement, la perte inhérente à un contrat déficitaire est prise en compte annuellement lors de la constatation du chiffre d'affaires selon le pourcentage d'avancement.

En effet, le résultat comptabilisé prend en compte une perte correspondant à l'avancement du projet.

En outre, dès lors que le résultat à terminaison estimé est négatif, la différence entre la perte totale estimée initialement et la perte constatée réellement au cours de l'exercice, fait l'objet d'une provision pour risques. Cette provision sera reprise annuellement pour le montant des pertes réellement comptabilisées au cours de l'exercice.

Si malgré l'utilisation de la méthode à l'avancement, des coûts déjà réalisés figurent encore à l'actif en comptes de stocks (cas de travaux ou prestations exécutés mais n'ayant pas encore fait l'objet d'une acceptation par le tiers), une partie de la perte à venir est alors à comptabiliser en dépréciation de stocks.

- Exemple de contrat anticipé déficitaire (cf. annexe 1B - abstraction faite des opérations de dépenses réalisées en amont et des incidences de la TVA).

B. Deuxième cas : l'organisme public n'est pas en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable

1) Modalités de comptabilisation

En cas d'incertitudes empêchant d'estimer de façon fiable le résultat à terminaison, le principe de prudence conduit à ne constater aucun bénéfice.

Les charges ayant concouru à l'exécution du contrat au cours de l'exercice sont alors compensées par l'enregistrement de produits limité au montant de celles-ci.

- Exemple de contrat avec résultat à terminaison non fiable à l'origine (cf. annexe 1C - abstraction faite des opérations de dépenses réalisées en amont et des incidences de la TVA).

2) Cas particulier des contrats déficitaires pour lesquels il est difficile, voire impossible, d'évaluer la perte de manière fiable

En présence de plusieurs hypothèses de calcul, la perte provisionnée est celle qui est la plus probable ou, à défaut, la plus faible. Dans le cas du provisionnement de la perte la plus probable, une information doit être portée en annexe, notamment sur l'option retenue et sa justification (risque additionnel mesuré par rapport à l'hypothèse de perte la plus faible).

La perte qui ne peut être estimée de façon raisonnable ne donne lieu à aucune provision mais à une information dans l'annexe.

C. Synthèse des modalités de comptabilisation selon la méthode à l'avancement

Cas où le résultat à terminaison est **déterminable de façon fiable**		Cas où le résultat à terminaison n'est **pas déterminable de façon fiable**		
Et est **bénéficiaire**	Et correspond à une **perte**	Et constitue un **bénéfice probable**	Et correspond à une **perte estimable de façon raisonnable**	Et correspond à une **perte non estimable de façon raisonnable (cas exceptionnel)**
Résultat à l'avancement = Résultat à terminaison x % avancement	Provision sous déduction de la perte à l'avancement déjà constatée	Aucun profit dégagé : produits limités au montant des charges	Provision à hauteur de la perte la plus probable ou à défaut de la plus faible avec mention du risque additionnel en annexe	Aucune provision, mais mention en annexe de l'existence et de la nature de l'incertitude

D. Changements de situation

En raison de la durée relativement longue de réalisation des contrats à long terme, la situation initiale constatée en début de contrat peut évoluer comme suit :

- l'organisme public peut, dans un premier temps, ne pas être en capacité d'évaluer de manière fiable le résultat à terminaison puis être en mesure de le faire ;
- l'organisme public peut avoir la capacité d'évaluer de manière fiable le résultat à terminaison pendant une période puis perdre cette capacité.

Dans ces deux cas, l'organisme adapte la méthode de constatation du résultat du contrat à la nouvelle situation et comptabilise l'effet cumulé depuis l'origine dans l'exercice de modification.

Par ailleurs, l'organisme public peut avoir à modifier l'estimation du résultat à terminaison en cours d'exécution du contrat.

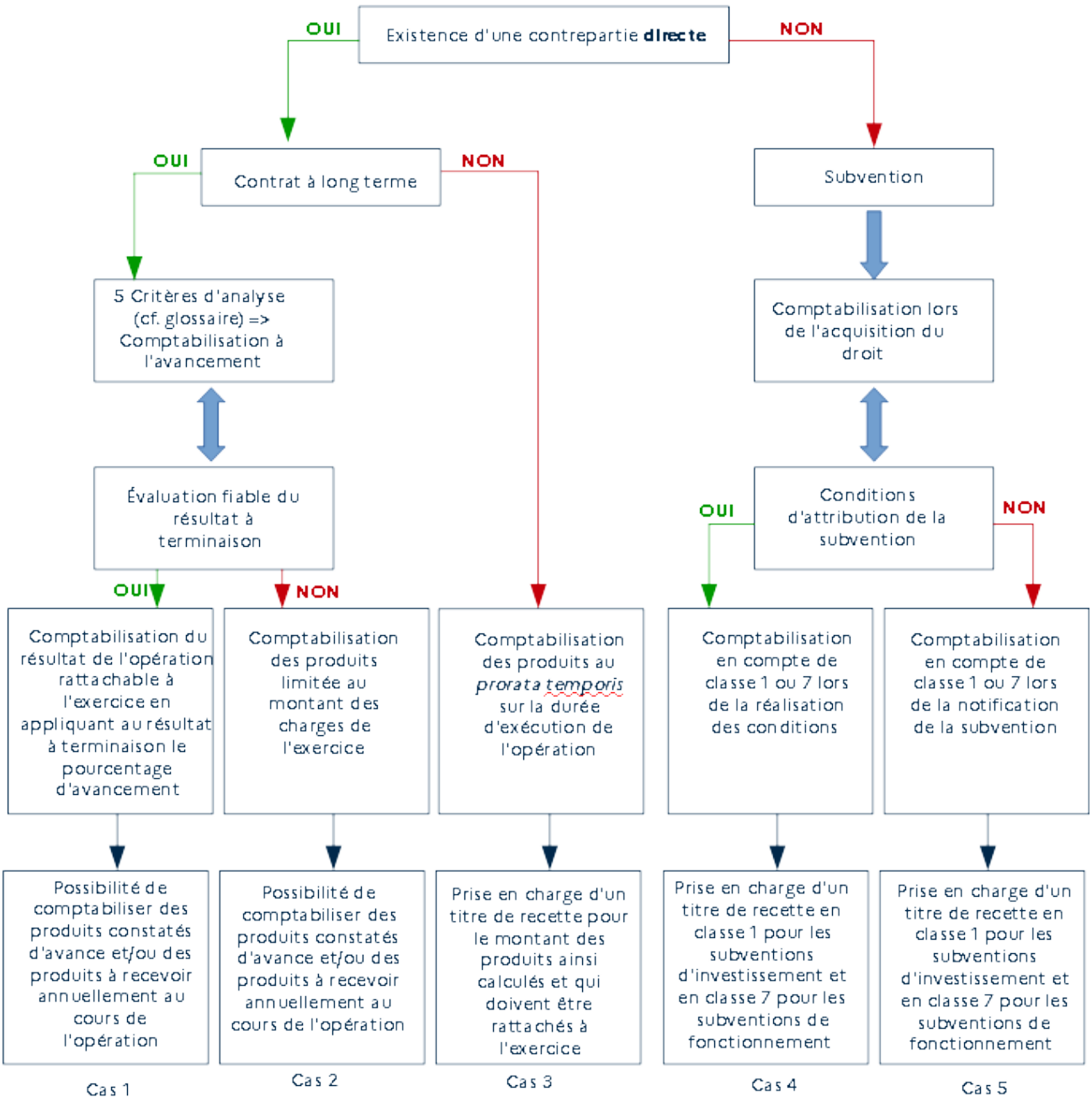
S'agissant d'un changement d'estimations comptables, la norme n° 14 relative aux « changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs » précise que les estimations modifiées sont utilisées dans la détermination du résultat de l'exercice au cours duquel la nouvelle situation est apparue. Par nature, un changement d'estimation comptable n'a d'effet que sur l'exercice en cours et les exercices futurs, la modification ne peut être que prospective.

Les illustrations de la méthode à l'avancement figurent en annexe du document :

A10_F19_METH_AVANC

A11_F19_OPE_PLURIAN

ARBRE DE DÉCISION - OPÉRATIONS PLURIANNUELLES



GLOSSAIRE

- Opérations pluriannuelles :

Les opérations pluriannuelles sont des opérations dont l'exécution s'étend sur au moins deux périodes comptables ou exercices. Deux catégories d'opérations pluriannuelles coexistent : les opérations sans contrepartie directe (subvention reçue par l'organisme) et les opérations avec contrepartie directe (contrat à long terme).

- Contrepartie directe :

Une contrepartie directe s'entend comme la production d'un livrable portant sur la construction ou la réalisation d'un bien, d'un service ou d'un ensemble de biens ou services par l'organisme au bénéfice du financeur.

- Subventions :

Les subventions sont des produits de l'organisme dont le financeur n'attend pas de contrepartie directe d'une valeur équivalente. Elles peuvent servir à financer de l'investissement ou le fonctionnement de l'organisme.

Deux catégories de subvention coexistent :

- la subvention accordée sans condition, le droit du bénéficiaire est acquis dès la date de notification de la subvention ;

- la subvention accordée sous conditions, le droit du bénéficiaire est acquis lorsque les conditions sont réalisées.

- Contrats à long terme :

Les contrats à long terme sont des opérations qui s'inscrivent dans le cadre de projets uniques ayant fait l'objet d'une négociation spécifique. Ces opérations comprennent toujours une contrepartie directe d'une valeur équivalente au financement reçu.

Les contrats à long terme sont définis par la réunion des 5 critères suivants :

- *Durée généralement longue* : a minima deux périodes comptables ou exercices (dates de démarrage et d'achèvement sur deux périodes différentes ou exercices différents).

- *Négociation spécifique* : la complexité de l'objet du contrat conduit généralement acheteur et vendeur à convenir d'un travail à réaliser sur la base de spécifications et caractéristiques uniques requises par l'acquéreur ou, du moins, substantiellement adaptées aux besoins de ce dernier.

- *Complexité* : le contrat est construit autours de la mise en œuvre, simultanément ou selon des phases successives, de techniques ou de savoir-faire divers en vue de la réalisation d'un même objectif (gestion de projet par exemple) ce qui peut avoir des conséquences sur la durée d'exécution du travail.

- *Ensemble de biens ou de services complexes* : vise les biens et services dont la conception, la technologie, la fonction ou l'utilisation s'inscrivent, de manière indissociable, dans un même projet. À ce titre, relèvent d'un même contrat les différents contrats négociés globalement, et exécutés de manière simultanée ou successive, qui s'inscrivent dans le cadre d'un projet unique. A contrario, lorsqu'un contrat porte sur la réalisation de plusieurs biens et services, que la réalisation de chacun de ces biens ou services pris individuellement a donné lieu à une négociation distincte et que le résultat attaché à chacun de ces biens et services peut être identifié, chacun de ces biens et services doit être traité dans le cadre d'un contrat distinct.

- *Conformité du travail exécuté* : la réalisation du contrat repose sur un accord préalable fixant notamment la nature du bien ou du service à réaliser et la rémunération à laquelle il sera échangé.

ANNEXE RELATIVE AUX OPÉRATIONS PLURIANNUELLES

Les opérations pluriannuelles sont définies comme des opérations dont l'exécution est échelonnée sur plusieurs exercices, qu'elles engendrent ou non une contrepartie directe d'une valeur équivalente pour le financeur.

Deux catégories d'opérations pluriannuelles sont à distinguer :

- les opérations pluriannuelles sans contrepartie directe, qui sont assimilées aux subventions reçues ;

- les opérations pluriannuelles avec contrepartie directe, assimilables, ou non, à des contrats à long terme.

Section 1 : opérations pluriannuelles sans contrepartie directe

Certaines conventions (contrats d'études, de marchés de développements, de projets de recherche, etc...) organisent la participation de tiers publics (État, Union Européenne, établissements publics nationaux (EPN), collectivités territoriales, etc...) ou privés au financement d'opérations pluriannuelles conduites par un ou plusieurs organismes publics.

Ces participations financières prennent le plus souvent la forme de prise en charge d'une quote-part ou de la totalité des coûts encourus.

Dans la mesure où les résultats de ces opérations dont l'exécution s'étend sur au moins deux exercices demeurent la propriété du ou des organismes concernés (par exemple, pour tout ce qui concerne les droits de propriété intellectuelle ou industrielle), ces conventions, sans contrepartie directe d'une valeur équivalente pour le financeur, sont assimilées à des subventions.

Exemple : Une convention de recherche dite « de subventionnement » : le ou les partenaire(s) financeur(s) souhaite(nt) soutenir l'activité de recherche menée par l'organisme public sans en attendre en retour une contrepartie directe si ce n'est que les travaux contribuent au développement de la connaissance générale. Cette aide se matérialise par l'octroi à l'organisme public d'une subvention.

Le droit à subvention se matérialise par un acte attributif formalisé par une décision attributive ou une convention attributive, cette dernière se caractérisant par un échange de consentement entre l'organisme public bénéficiaire et le financeur. Quelle que soit sa forme, cet acte attributif précise notamment l'objet, les conditions d'utilisation, le montant et les modalités de règlement de la subvention accordée.

La mention du terme de « subvention » ne suffit pas à qualifier le financement accordé de subvention : Seule la nature de la relation entre le financeur et l'organisme public permet de conférer cette qualification. De ce fait, il convient de procéder à une analyse des clauses de l'acte afin de déterminer si le financement accordé revêt les caractéristiques d'une subvention telle que définie précédemment.

Sous-section 1 : définitions

Une distinction doit être opérée entre les subventions et les financements externes de l'actif (anciennement classés comme des subventions d'investissement), dans la mesure où l'imputation comptable diffère. Certaines opérations, notamment pluriannuelles, peuvent faire l'objet de financements combinant subventions et financements externes de l'actif.

La classification comptable de la subvention est liée, d'une part, à l'intention de la partie versante et, d'autre part, à la nature des opérations qu'elle est destinée à financer. Le financement des dépenses de recherche et de développement engagées par l'organisme public pour son propre compte constitue un cas particulier traité ci-après dans la sous-section 4.

A. Les financements externes de l'actif

Les financements externes de l'actif se définissent comme les financements reçus par les organismes publics en vue d'acquérir ou de produire des actifs incorporels, corporels et/ou financiers. Ces financements sont définis dans le fascicule n° 20 relatif à la comptabilisation des financements d'actif.

B. Les subventions

Les subventions se définissent comme des financements reçus par les organismes publics en vue de contribuer à la réalisation de leur activité courante et de faire face à leurs charges annuelles. Elles constituent des produits de l'exercice pour l'organisme.

Entrent notamment dans cette catégorie :

- les subventions de fonctionnement, annuelles ou pluriannuelles, en provenance de l'État, mais aussi d'agences

de financement (ANR, INCA, …), dont les subventions pour charges de service public (SCSP) allouées par l'État aux Opérateurs de l'État. La SCSP constitue une subvention de fonctionnement présentant un caractère annuel et destinée à couvrir indistinctement les dépenses de fonctionnement et de personnel d'entités – qualifiées d'Opérateurs de l'État – chargées de l'exécution de politiques publiques relevant de leur compétence directe, qui leur ont été confiées et dont elles assurent le pilotage ;

- les autres subventions de fonctionnement, annuelles ou pluriannuelles, en provenance des autres collectivités publiques (collectivités territoriales, Union européenne, …), destinées notamment aux organismes publics non opérateurs ;

- les dons et legs.

Sous-section 2 : règles de comptabilisation applicables aux subventions

Les modalités de comptabilisation des fonds reçus, financements externes de l'actif ou subventions, dans le cadre d'opérations pluriannuelles sont similaires. Par simplification, le terme générique de « subvention » a été retenu dans les paragraphes ci-après.

A. Principe général

Le critère de rattachement à l'exercice des subventions reçues respecte le principe général selon lequel le droit est comptabilisé lorsqu'il est acquis et que son montant peut être évalué de manière fiable. Concernant les subventions, l'acquisition de ce droit correspond à la réalisation, sur la période se rattachant à l'exercice, de l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit de l'organisme public bénéficiaire. La reconnaissance de ce droit par l'organisme financeur est formalisée par un acte attributif.

Le caractère, conditionné ou non, de la subvention impacte directement le rattachement des droits à l'exercice. Une analyse exhaustive et précise des conditions éventuelles d'octroi s'impose donc.

B. Cas où la subvention est accordée sans condition

Lorsque l'acte attributif de la subvention ne mentionne pas de condition, la subvention est comptabilisée indépendamment de sa date d'encaissement, au moment où le droit est acquis, c'est-à-dire lors de la formalisation de l'acte attributif :

- à la date de notification ou, à défaut, la date de réception par l'organisme public en cas de décision attributive unilatérale du financeur ;
- à la date de signature de la convention attributive engageant les deux parties.

Il est en effet considéré que l'acte attributif engage définitivement et à lui seul l'organisme financeur.
Par exemple, la SCSP est comptabilisée en totalité dès la réception par l'organisme de l'acte attributif.

À défaut de mention spécifique dans l'acte attributif, la subvention peut être considérée comme sans condition. Le fait qu'une subvention soit octroyée pour l'acquisition d'un bien précis ne constitue pas une condition.

C. Cas où l'octroi de la subvention est subordonné à la réalisation de conditions

Lorsque l'attribution de la subvention est conditionnée, le droit de l'organisme public bénéficiaire est constitué lorsque les conditions d'octroi sont satisfaites, soit :

- <u>à la date de l'acte attributif si les conditions sont remplies à cette date</u> :

Dans ce cas, comme l'ensemble des conditions est satisfait au moment de l'acte attributif, le mode de comptabilisation est identique à celui applicable pour la subvention accordée sans condition : à la date de l'acte attributif, l'organisme public comptabilise un produit pour le montant total de l'engagement de l'organisme financeur.

- <u>au moment de la réalisation des conditions prévues dans l'acte attributif</u> :

Dans le cas où l'attribution de la subvention est conditionnée à la réalisation effective de dépenses par l'organisme, l'acquisition du droit correspond à l'exécution des dépenses effectivement financées (certification du service fait). Ne constituent pas des dépenses éligibles au calcul du montant du droit acquis les charges à payer à comptabiliser (CAPAC) pour lesquelles le service fait est juste constaté et non certifié.

La réalisation de ces dépenses est généralement attestée par la production périodique de justificatifs financiers (par exemple, factures) ou techniques (par exemple, rapport scientifique).

Peuvent entrer dans cette catégorie, les subventions accordées aux organismes publics pour financer des projets

de recherche pluriannuels. Il s'agit notamment :

- des subventions en provenance de l'Union européenne dans le cadre du programme-cadre de recherche et de développement ;
- les subventions perçues au titre des programmes relatifs aux investissements d'avenir, dispositifs créés initialement par la loi de finances rectificative pour 2010.

La réalisation des conditions peut revêtir d'autres formes. Par exemple, dans le cas d'un don ou d'un legs, la réalisation de la condition d'octroi de la subvention est matérialisée par l'acceptation par l'organe délibérant de l'organisme public bénéficiaire.

D. Synthèse des modalités de comptabilisation des subventions assorties ou non de conditions

Caractéristiques de l'acte attributif	Fait générateur du droit octroyant la subvention
Subvention sans condition	Droits acquis dès l'acte attributif qui engage définitivement et à lui seul le financeur : • si l'acte attributif présente un caractère unilatéral : date de notification ou, à défaut, date de réception par l'organisme public ; • si l'acte attributif correspond à une convention : date de la signature de la convention.
Subvention avec condition(s)	Droits acquis lors de la réalisation des conditions.

Sous-section 3 : traitement comptable des subventions

A. Les financements externes de l'actif

Les modalités de comptabilisation des financements externes de l'actif sont décrites dans le fascicule n° 20.

Dans les comptes de l'organisme, une distinction est effectuée entre les financements reçus de l'État et les financements reçus de tiers autres que l'État (Union Européenne, collectivités territoriales, etc...). Par ailleurs, pour chaque source de financement, les financements rattachables à un actif déterminé sont distingués de ceux non rattachables à un actif déterminé.

L'inscription au passif du financement en tant que financement rattaché, ou non, à un actif est réalisée soit au vu des précisions contenues dans la décision attributive, dans le respect de l'intention de la partie versante, soit, en l'absence de mention explicite, selon la réalité et la connaissance de l'origine du financement de l'actif.

B. Les subventions

Les subventions de fonctionnement sont enregistrées aux subdivisions du compte 74x « Subventions ».

Technique comptable

- **Acquisition du droit** par l'organisme (soit à la notification de l'acte attributif de la subvention dans le cas d'une subvention accordée sans conditions ou lors de la réalisation des conditions dans le cas d'une subvention conditionnée)

Débit 4417 « État et autres entités publiques – Subventions » ou 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » (en fonction de la nature du financeur)

Crédit 74x « Subventions » (en fonction de l'origine du financeur)

- Réception des fonds

Débit compte de disponibilités

Crédit 4417 « État et autres entités publiques – Subventions » ou 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » (en fonction de la nature du financeur)

C. Les avances sur financement ou sur subvention

Les fonds éventuellement versés par le financeur à l'organisme public avant l'acquisition du droit octroyant le financement ou la subvention sont constitutifs d'avances et sont comptabilisés au crédit du compte 44191 « État et autres entités publiques - Avances sur financements et subventions » ou 4679 « Débiteurs et créditeurs divers - Avances » (en fonction de la nature du financeur).

Technique comptable

- Prise en charge du titre de recette d'avance

Débit 441x « État et autres entités publiques - Subventions » ou 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » (en fonction de la nature du financeur)

Crédit 44191 « État et autres entités publiques - Avances sur financements et subventions » ou 4679 « Débiteurs et créditeurs divers - Avances » (en fonction de la nature du financeur)

- Encaissement de l'avance

Débit compte de disponibilités

Crédit 441x « État et autres entités publiques - Subventions » ou 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » (en fonction de la nature du financeur)

Les avances sur financement ou sur subvention sont des opérations budgétaires, l'impact budgétaire est créé en rapprochant le titre de recette d'avance et l'encaissement de l'avance.

- Acquisition du droit (matérialisée par la prise en charge du titre de recette)

Débit 441x « État et autres entités publiques - Subventions » ou 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » (en fonction de la nature du financeur) pour le montant de la subvention déduction faite du montant de l'avance reçue par l'organisme

Débit 44191 « État et autres entités publiques - Avances sur subventions » ou 4679 « Débiteurs et créditeurs divers - Avances » (en fonction de la nature du financeur) pour le montant de l'avance reçue par l'organisme

Crédit 74x « Subventions » (en fonction de l'origine du financeur) ou subdivisions des comptes 10x ou 13x concernés (en fonction de l'origine du financeur et/ou du rattachement du financement ou non à un actif déterminé)

- Encaissement du solde

Débit compte de disponibilités

Crédit 441x « État et autres entités publiques - Subventions » ou 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » (en fonction de la nature du financeur)

L'impact budgétaire est généré pour le montant du solde lors du rapprochement du titre de recette et de l'encaissement du solde.

D. Les opérations de clôture (subventions à recevoir)

À la clôture de l'exercice, lorsque l'établissement recense les droits acquis au titre de l'exercice qui n'ont pu donner lieu à émission d'un titre de recette et qui n'ont pas été encaissés, il doit, afin de les rattacher à l'exercice, les comptabiliser selon leur nature, en financements à recevoir ou en subventions à recevoir.

Il s'agit par exemple d'une subvention dont les versements sont conditionnés par la production de justifications de dépenses. La justification des charges est effective avant le 31/12/N (service fait intervenu en N), mais sans émission du titre de recette correspondant avant le 31 décembre N, un rattachement à l'exercice des droits acquis peut être effectué à hauteur des charges constatées en N en tant que subvention à recevoir.

- Au 31/12/N : Constatation du droit acquis en tant que produit à recevoir (financement ou subvention)

- Financement à recevoir

Débit 44871 « État et autres entités publiques - Financements à recevoir » ou 4687 « Débiteurs divers et créditeurs divers – Produits à recevoir » (en fonction de la nature du financeur)

Crédit subdivisions des comptes 10x ou 13x concernés (en fonction de l'origine du financeur et du rattachement ou non du financement à un actif déterminé)

- Subvention à recevoir

Débit 44877 « État et autres entités publiques - Subventions à recevoir » ou 4687 « Débiteurs divers et créditeurs divers – Produits à recevoir » (en fonction de la nature du financeur)

Crédit 74x « Subventions » (en fonction de l'origine du financeur)

- Au 01/01/N+1 : Contre-passation du produit à recevoir (financement ou subvention)

- Financement à recevoir

Débit subdivisions des comptes 10x ou 13x concernés (en fonction de l'origine du financeur et du rattachement ou non du financement à un actif déterminé)

Crédit 44871 « État et autres entités publiques - Financements à recevoir » ou 4687 « Débiteurs divers et créditeurs divers – Produits à recevoir » (en fonction de la nature du financeur)

- Subvention à recevoir

Débit 74x « Subventions » (en fonction de l'origine du financeur)

Crédit 44877 « État et autres entités publiques - Subventions à recevoir » ou 4687 « Débiteurs divers et créditeurs divers – Produits à recevoir » (en fonction de la nature du financeur)

- Courant N+1 : Prise en charge du titre de recette

- Financement

Débit 441x « État et autres entités publiques - Subventions » ou 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » (en fonction de la nature du financeur)

Crédit subdivisions des comptes 10x ou 13x concernés (en fonction de l'origine du financeur et du rattachement ou non du financement à un actif déterminé)

- Subvention

Débit 441x « État et autres entités publiques - Subventions » ou 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » (en fonction de la nature du financeur)

Crédit 74x « Subventions » (en fonction de l'origine du financeur)

- Courant N+1 : Encaissement des fonds

Débit compte de disponibilités

Crédit 441x « État et autres entités publiques - Subventions » ou 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » (en fonction de la nature du financeur)

E. Reversement du financement ou de la subvention conditionnés

Dans le cas d'un financement ou d'une subvention conditionnés, le tiers financeur vérifie *a posteriori* la réalisation des conditions par l'organisme bénéficiaire, cette analyse pouvant intervenir plusieurs années après l'octroi et le versement des fonds, voire plusieurs années après la fin du projet. À l'issue de son contrôle, le financeur peut considérer que les conditions n'ont pas été remplies, des échanges s'ensuivent alors entre le tiers financeur et l'organisme, chacune des parties présentant tour à tour à l'autre ses arguments, dans une démarche similaire à celle d'une procédure contradictoire.

Au terme des débats, la quote-part éventuelle du financement ou de la subvention, pour laquelle le tiers financeur aura considéré de façon définitive que les conditions n'ont pas été respectées, constitue un trop perçu que l'organisme bénéficiaire devra reverser.

Par exemple, dans le cas d'une décision attributive d'aide accordée par un organisme public financeur à une université dans le cadre de la réalisation d'un projet de recherche, le financeur pourra exiger le reversement total ou partiel des sommes versées en cas d'inexécution par le bénéficiaire de ses obligations, notamment dans les cas suivants : refus de communication de certains documents ; empêchement de procéder aux contrôles prévus par le règlement relatif aux modalités d'attribution des aides de l'organisme financeur ; mise en cause du caractère collectif du projet ; exécution partielle du programme aidé ; non-utilisation de tout ou partie des sommes reçues ou utilisation non conforme à celle prévue.

Technique comptable

- Constatation du trop perçu sur exercices antérieurs (*via* une demande de paiement)

Débit 6583 « Charges de gestion provenant de l'annulation de titres de recettes des exercices antérieurs » ou subdivisions des comptes 10x ou 13x concernés (en fonction de l'origine du financeur et/ou du rattachement du financement ou non à un actif déterminé)

Crédit 441x « État et autres entités publiques - Subventions » ou 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » (en fonction de la nature du financeur)

- Reversement des fonds

Débit 441x « État et autres entités publiques - Subventions » ou 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » (en fonction de la nature du financeur)

Crédit compte de disponibilité

Sous-section 4 : cas particulier des financements subventionnant des dépenses de recherche et développement engagées par l'organisme public pour son propre compte

Les coûts supportés par un organisme liés à une immobilisation incorporelle générée en interne sont de deux natures, les dépenses de recherche, d'une part, et les dépenses de développement, d'autre part. Ces notions sont développées dans le fascicule n° 5 relatif aux modalités de comptabilisation des immobilisations incorporelles.

A. Les dépenses de recherche

Les dépenses de recherche sont les coûts constatés pendant la phase de recherche d'un projet réalisé par l'organisme. Elles concernent, notamment, les activités de recherche fondamentale (cf. Fascicule n° 5).

Les dépenses de recherche sont obligatoirement comptabilisées en charges de la période au cours de laquelle elles sont engagées. En effet, ces dépenses se situent trop en amont de la mise en service et ne satisfont donc pas au critère de comptabilisation d'un actif. A ce stade, il n'existe pas une certitude suffisante que les avantages économiques futurs bénéficieront à l'entité.

B. Les dépenses de développement

Les dépenses de développement sont générées par l'exploitation des résultats obtenus à l'issue de la phase de recherche préalable. Ces travaux sont effectués avant le début de toute production commerciale. Il peut également s'agir de recherche appliquée impliquant la prise en compte des connaissances existantes et leur extension dans le but de résoudre des problèmes particuliers.

L'avis n° 2004-15 du CNC donne des exemples d'activités de développement :

- la conception, la construction et les tests de pré-production ou de pré-utilisation de modèles et prototypes ;

- la conception d'outils, gabarits, moules et matrices impliquant une technologie nouvelle ;
- la conception, la construction et l'exploitation d'une usine pilote qui n'est pas d'une échelle permettant une production commerciale dans des conditions économiques ;
- la conception, la construction et les tests pour des matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou améliorés ;
- les coûts de développement et de production des sites internet.

Deux méthodes de comptabilisation sont envisageables pour les dépenses de développement : la constatation en charges ou la comptabilisation à l'actif.

Conformément aux dispositions du fascicule n° 5, les dépenses de développement sont comptabilisées à l'actif en immobilisation incorporelle produite en interne si les six conditions suivantes sont cumulativement remplies :

• Le projet a de sérieuses chances de réussite technique : on peut raisonnablement estimer que les objectifs fixés sont réalisables compte tenu des connaissances techniques existantes et que le projet débouchera sur une immobilisation incorporelle mise en service ou vendue ;

• L'organisme a l'intention d'achever le projet, d'utiliser les résultats ou de les vendre ;

• L'organisme peut démontrer que la réalisation du projet générera des avantages économiques futurs ou un potentiel de services sur plusieurs exercices de manière statistique ou précise ;

• L'organisme a la capacité d'utiliser les résultats de la réalisation du projet ;

• L'organisme dispose des ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour mener à son terme le projet ;

• L'organisme a la capacité d'évaluer de façon fiable les dépenses attribuables au projet au cours de la phase de développement.

C. Traitement comptable des financements liés aux dépenses de recherche et développement

1) Cas où les dépenses de recherche et développement sont comptabilisées en charges

a) Les financements sont octroyés pour financer des activités à long terme

Les activités à long terme ont une durée prévisionnelle supérieure ou égale à 5 ans.

Selon l'origine du financeur, ces financements sont comptabilisés aux comptes : 1381 « Financements liés à des activités de recherche et développement - État » ou 1382 « Financements liés à des activités de recherche et développement - Autres financeurs publics » ou au compte 1388 « Financements liés à des activités de recherche et développement - autres ».

Technique comptable

- À l'acquisition du droit par l'organisme

Débit 441x « État et autres entités publiques - Subventions » ou 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » (en fonction de la nature du financeur)

Crédit 138x « Financements liés à des activités de recherche et développement »

- Encaissement de la subvention

Débit compte de disponibilités

Crédit 441x « État et autres entités publiques - Subventions » ou 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » (en fonction de la nature du financeur)

- Le financement doit ensuite être repris au résultat, au même rythme que les dépenses en charges, c'est-à-dire au *prorata* des dépenses engagées par rapport aux dépenses prévues pour la réalisation du projet.

Technique comptable

Débit 139 « Reprise au résultat des financements liés à des activités de recherche et développement »
Crédit 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs »

- Lorsque le financement est entièrement repris au résultat, il doit être sorti du bilan de l'entité.

Technique comptable

Débit 138x « Financements liés à des activités de recherche et développement »

Crédit 139 « Reprise au résultat des financements liés à des activités de recherche et développement »

Financement lié à un projet de recherche à long terme dont les dépenses sont comptabilisées en charges

Dépenses prévisionnelles du projet

en N : 100 €	Montant réel : 200 €
en N+1 : 300 €	Montant réel : 200 €
en N+2 : 150 €	Montant réel : 350 €
en N+3 : 250 €	Montant réel : 250 €
en N+4 : 200 €	Montant réel : 400 €
Total dépenses prévisionnelles : 1.000 €	Montant réel : 1.400 €

En N, un financement est accordé à l'organisme par l'État pour 200 € :

- À l'acquisition du droit par l'organisme

Débit 441x « État et autres entités publiques - Subventions » pour 200 €

Crédit 138x « Financements liés à des activités de recherche et développement » pour 200 €

- Encaissement du financement

Débit compte de disponibilités pour 200 €

Crédit 441x « État et autres entités publiques - Subventions » pour 200 €

Au 31/12/N :

À la clôture, l'organisme a comptabilisé 200 € de charges (au lieu des 100 € prévus initialement) liées au projet. Le total des dépenses prévisionnelles est alors ajusté en fonction de ce nouvel élément et s'élève ainsi à 1.100 €.

Le financement est repris au résultat au prorata des charges comptabilisées et du montant révisé des dépenses prévisionnelles, soit : 200 * (200 /1.100) = 36,36 €

Débit 139 « Reprise au résultat des financements liés à des activités de recherche et développement » pour 36,36 €

Crédit 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour 36,36 €

Au 31/12/N+1 :

À la clôture, l'organisme a comptabilisé 200 € de charges (au lieu des 300 € prévus initialement) liées au projet. Le total des dépenses prévisionnelles est alors ajusté en fonction de ce nouvel élément et s'élève ainsi à 1.000 €.

Reprise au résultat du financement : [200 * (400 / 1.000)] – 36,36 = 43,64 €

Débit 139 « Reprise au résultat des financements liés à des activités de recherche et développement » pour 43,64 €

Crédit 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour 43,64 €

Au 31/12/N+2 :

À la clôture, l'organisme a comptabilisé 350 € de charges (au lieu des 150 € prévus initialement) liées au projet. Le total des dépenses prévisionnelles est alors ajusté en fonction de ce nouvel élément et s'élève ainsi à 1.200 €.

Reprise au résultat du financement : [200 * (750 / 1.200)] – 36,36 – 43,64 = 45 €

Débit 139 « Reprise au résultat des financements liés à des activités de recherche et développement » pour 45 €

Crédit 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour 45 €

Au 31/12/N+3 :

À la clôture, l'organisme a comptabilisé 250 € de charges (soit le montant prévu initialement) liées au projet. Le total des dépenses prévisionnelles s'élève donc ainsi à 1.200 €.

Reprise au résultat du financement : [200 * (1.000 / 1.200)] – 36,36 – 43,64 – 45 = 41,67 €

Débit 139 « Reprise au résultat des financements liés à des activités de recherche et développement » pour 41,67 €

Crédit 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour 41,67 €

Au 31/12/N+4 :

À la clôture, l'organisme a comptabilisé 400 € de charges liées au projet. Le total des dépenses réelles relatives au projet s'élève donc à 1.400 €.

Reprise au résultat du financement : [200 * (1.400 / 1.400)] – 36,36 – 43,64 – 45 – 41,67 = 33,33 €

Débit 139 « Reprise au résultat des financements liés à des activités de recherche et développement » pour 33,33 €

Crédit 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour 33,33 €

Au 31/12/N+4, le financement étant repris intégralement au résultat, il doit être sorti du bilan (36,36 + 43,64 + 45 + 41,67 + 33,33 = 200) :

Débit 138x « Financements liés à des activités de recherche et développement » pour 200 €

Crédit 139 « Reprise au résultat des financements liés à des activités de recherche et développement » pour 200 €

b) Les subventions sont octroyées pour financer des activités à court terme

Les activités à court terme ont une durée prévisionnelle inférieure à 5 ans.

Ces subventions sont comptabilisées au compte 74x « Subventions ».

Technique comptable

- À l'acquisition du droit par l'organisme

Débit 441x « État et autres entités publiques - Subventions » ou 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » (en fonction de la nature du financeur)

Crédit 74x « Subventions » (en fonction de l'origine du financeur)

- Lors de la réception des fonds

Débit compte de disponibilités

Crédit 441x « État et autres entités publiques - Subventions » ou 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » (en fonction de la nature du financeur)

2) <u>Cas où les dépenses de développement sont comptabilisées en immobilisation</u>

Les financements octroyés en vue de produire des immobilisations constituent des financements externes de l'actif. Ils sont repris au résultat sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de l'immobilisation créée au moyen de la subvention. Les modalités de comptabilisation afférentes sont décrites dans le fascicule n° 20 relatif aux financements d'actifs.

En synthèse, les modalités d'imputation comptable des financements et subventions sont les suivantes :

	Qualification du financement subventionnant des coûts de R&D	
	1er cas : dépenses de R&D comptabilisées en charges	2nd cas : dépenses de développement immobilisées
Financement d'un projet de R&D à court terme (< à 5 ans)	Subvention (compte 74)	
Financement d'un projet de R&D à long terme (≥ à 5 ans)	Financements liés à des activités de recherche et développement (compte 138) Exemple présenté *supra*	Financements d'actifs (comptes 10413x ou 1341x) cf. fascicule n° 20 relatif aux financements d'actifs

Section 2 : opérations pluriannuelles avec contrepartie directe

Ces opérations pluriannuelles ont une contrepartie directe d'une valeur équivalente pour le financeur donnant lieu à la production d'un bien ou d'un service, dont l'exécution s'étend sur au moins deux exercices.

Selon qu'elles remplissent ou non certains critères cumulatifs, les opérations avec contrepartie directe sont soit assimilables à des contrats à long terme, soit non assimilables à des contrats à long terme.

Sous-section 1 : opérations pluriannuelles avec contrepartie directe assimilables à des contrats à long terme

Les opérations pluriannuelles sont assimilables à des contrats à long terme si les contrats afférents réunissent les 5 critères cumulatifs suivants :

- durée généralement longue ;
- négociation spécifique ;
- complexité de la mise en œuvre, des techniques ou de savoir-faire ;
- ensemble de biens ou de services complexes dont la conception, la technologie, la fonction ou l'utilisation s'inscrivent, de manière indissociable, dans un même projet ;
- et enfin, conformité du travail exécuté.

Ces opérations s'inscrivent dans le cadre de projets uniques et sont comptabilisées selon la méthode à l'avancement. Elles sont décrites dans le fascicule n° 19 relatif aux modalités de comptabilisation des contrats à long terme.

Sous-section 2 : opérations pluriannuelles avec contrepartie directe et non assimilables à des contrats à long terme

Ces opérations qui ont une contrepartie directe d'une valeur équivalente pour le financeur donnent lieu à la production d'un bien ou la réalisation d'une prestation de service, dont l'exécution s'étend sur au moins deux exercices. A la différence des contrats à long terme, ces opérations ne répondent pas à l'ensemble des critères cumulatifs, en particulier celui portant sur la complexité du projet.

Exemples : certains contrats d'études, de conseils, de formation continue, contrats de licence de droits de propriété industrielle[105]. Ces opérations sont comptabilisées au fur et à mesure de l'avancement de l'exécution de la prestation par la comptabilisation des produits au prorata temporis, soit sur la durée du contrat pluriannuel dont la prestation est réalisée de façon linéaire (cf. exemple infra).

Opération pluriannuelle avec contrepartie directe non assimilable à un contrat à LT – Comptabilisation des produits au prorata temporis

Cas d'un contrat de formation continue

Un organisme réalise pour un tiers une prestation de formation continue.
- durée du contrat : 22 mois du 01/09/N au 30/06/N+2
- 1.200 heures de formation sont prévues sur cette période
- prix global facturé par l'organisme : 8.000 €

La facturation est répartie de la façon suivante, indépendamment de la durée du contrat : 40 % à la signature du contrat (3.200 €), 40 % au 30/06/N+1 (3.200 €) et le solde (1.600 €) à la fin de la formation soit le 30/06/N+2.

Ce contrat n'est pas assimilable à un contrat à long terme. En effet, même s'il existe une contrepartie directe pour le financeur donnant lieu à la réalisation d'une prestation de service dont l'exécution s'étend sur au moins deux exercices comptables, le critère de complexité du projet n'est pas rempli.

=> Comptabilisation des produits au *prorata temporis* sur la durée du contrat.

Au 01/09/N : Facturation de 40 %

Débit 411 « Clients » pour 3.200 €

Crédit 706 « Prestations de services » pour 3.200 €

Au 31/12/N : Ajustement des produits à rattacher à l'exercice N

Produits à rattacher à N : 8.000 * 120 (4 mois) / 660 (22 mois) = 1.454,55 €
Ajustement : 3.200 – 1.454,55 = 1.745,45 €

=> Un produit constaté d'avance doit être comptabilisé pour 1.745,45 €.

Débit 706 « Prestations de services » pour 1.745,45 €

Crédit 487 « Produits constatés d'avance » pour 1.745,45 €

Au 01/01/N+1 : Extourne du produit constaté d'avance

Débit 487 « Produits constatés d'avance » pour 1.745,45 €

Crédit 706 « Prestations de services » pour 1.745,45 €

Au 30/06/N+1 : Facturation de 40 %

Débit 411 « Clients » pour 3.200 €

Crédit 706 « Prestations de services » pour 3.200 €

105 Un contrat de licence de droits de propriété industrielle est un contrat par lequel le titulaire d'un droit de propriété industrielle concède à un tiers, en tout ou partie, la jouissance d'un droit d'exploitation. Deux cas de figure peuvent se présenter en matière de contrats de licence :L'établissement est le valorisateur : il perçoit des redevances (part brute) ;L'établissement n'est pas valorisateur : il ne perçoit, en tant que copropriétaire, que la part nette des frais de propriété intellectuelle pris en charge par le valorisateur (part reversée par le valorisateur).

Au 31/12/N+1 : Ajustement des produits à rattacher à l'exercice N+1

Produits à rattacher à N+1 : 8.000 * 360 (12 mois) / 660 (22 mois) = 4.363,64 €
Ajustement : (3.200 + 1.745,45) – 4.363,64 = 581,81 €

=> Un produit constaté d'avance doit être comptabilisé pour 581,81 €.

Débit 706 « Prestations de services » pour 581,81 €

Crédit 487 « Produits constatés d'avance » pour 581,81 €

Au 01/01/N+2 : Extourne du produit constaté d'avance

Débit 487 « Produits constatés d'avance » pour 581,81 €

Crédit 706 « Prestations de services » pour 581,81 €

Au 30/06/N+2 : Facturation du solde

Débit 411 « Clients » pour 1.600 €

Crédit 706 « Prestations de services » pour 1.600 €

Au 31/12/N+2 : Vérification des produits rattachés à l'exercice N+2

Produits rattachés à N+2 : 1.600 + 581,81 = 2.181,81 €

Vérification de l'exactitude du montant imputé en compte de produits : 8.000 * 180 (6 mois) / 660 (22 mois) = 2.181,81 €

=> L'organisme a ainsi imputé les produits au *prorata temporis* de l'exécution de sa prestation, soit linéairement sur 22 mois.

FASCICULE N° 20 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES FINANCEMENTS D'ACTIFS (CF. NORME 20)

Le présent fascicule constitue un développement de la norme n° 20 « Les financements d'actifs ».

Il s'organise de la façon suivante :

– les commentaires des comptes pour lesquels des explications ont semblé nécessaires sont exposés dans la sous-section 1 ;

– les schémas de comptabilisation applicables font l'objet de la sous-section 2 ;

– enfin, deux illustrations sont présentées en annexe.

Les organismes peuvent bénéficier de financements correspondant à :

– des financements en nature représentant la contrepartie de biens mis à disposition ou remis en pleine propriété ;
– des financements en espèces et destinés à l'acquisition, la production ou le maintien dans le patrimoine d'actifs incorporels, corporels et financiers.

Ces financements sont qualifiés de « financements externes de l'actif ».
Entrent notamment dans cette catégorie :

– les dotations en fonds propres de l'État, visant le financement d'un actif et correspondant donc à une subvention d'investissement en espèces allouée par l'État aux organismes (selon la nomenclature budgétaire de l'État) ;

– les dotations de l'État en nature ;

– les subventions d'investissement allouées par des entités publiques (établissements publics, collectivités territoriales, etc...), l'Union européenne ou des personnes morales de droit privé (fondations, associations, etc...) ;
– les dons et legs en capital destinés au financement d'opérations d'investissement, ainsi que ceux en nature.

Au sein des comptes de capitaux, une distinction est effectuée entre les financements reçus de l'État et les financements reçus de tiers autres que l'État (Union Européenne, collectivités territoriale, ...), afin de permettre d'identifier la source des financements externes d'actifs contrôlés par les organismes. Les financements reçus de l'État et les financements reçus de tiers autres que l'État sont comptabilisés dans des postes distincts lors de leur comptabilisation initiale.

Cette distinction traduit le caractère particulier des financements en provenance de l'État pour des organismes qui ont une proximité accrue avec lui. En effet, l'État est la source principale de constitution des fonds propres de ces établissements.

Par ailleurs, pour chaque source de financement, les financements rattachables à un actif déterminé sont distingués de ceux non rattachables à un actif déterminé. En effet, les financements rattachés à des actifs clairement identifiés évoluent symétriquement aux amortissements et dépréciations de l'actif financé, de manière à lier le produit (financement reçu) à la charge (consommation des avantages économiques ou perte de valeur de l'actif).

L'inscription au passif du financement en tant que financement rattaché ou non à un actif est réalisée soit au vu des précisions contenues dans la décision attributive, dans le respect de l'intention de la partie versante, soit, en l'absence de mention explicite, selon la réalité et la connaissance de l'origine du financement de l'actif. Cette inscription peut être constituée par l'enregistrement d'une immobilisation en cours.

En synthèse :

	Source de financement de l'actif	
	État	Tiers autres que l'État
Financement non rattaché à un actif	compte 101 « Financements non rattachés à des actifs déterminés – État »	compte 131x « Financements non rattachés à des actifs déterminés - Tiers autres que l'État »
Financement rattaché à un actif	compte 1041x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - État »	compte 1341x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs – Tiers autres que l'État »

Les informations à mentionner dans l'annexe sont présentées dans la norme n° 20.

Les cas de mise à disposition d'actifs entre entités du secteur public sont traités dans l'instruction relative aux transferts d'actifs.

Section 1 : commentaires de comptes

COMPTE 10. FINANCEMENTS DE L'ACTIF PAR L'ÉTAT, ÉCARTS DE RÉÉVALUATION ET RÉSERVES

Les financements effectués par l'État sont comptabilisés au compte 10 « Financements de l'actif par l'État, écarts de réévaluation et réserves ».

COMPTE 101. FINANCEMENTS NON RATTACHÉS À DES ACTIFS DÉTERMINÉS – ÉTAT

Ce compte enregistre les financements non rattachés à des actifs déterminés pour leur montant initial. Un financement non rattaché à un actif est maintenu dans les capitaux pour son montant initial.

COMPTE 104. FINANCEMENTS RATTACHÉS À DES ACTIFS DÉTERMINÉS – ÉTAT

Sont comptabilisés, pour leur montant initial, aux subdivisions du compte 1041 les financements effectués par l'État et rattachés à des actifs déterminés.

Sont comptabilisées aux subdivisions du compte 1049 les reprises au résultat du financement parallèlement à l'amortissement, la dépréciation ou la sortie du bien financé.

COMPTE 1041. VALEUR INITIALE DES FINANCEMENTS RATTACHÉS À DES ACTIFS – ÉTAT

Ce compte retrace les montants initiaux des financements alloués par l'État et rattachables à des actifs déterminés (dont la contrepartie des biens remis). Il est subdivisé en fonction de la nature du financement.

L'inscription dans le compte 1041 « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - État » implique un suivi entre le bien et son financement de façon à permettre la reprise au résultat de ce dernier.

COMPTE 10411. CONTREPARTIE ET FINANCEMENT DES ACTIFS MIS À DISPOSITION DES ÉTABLISSEMENTS – ÉTAT

Ce sous-compte enregistre les montants relatifs à la contrepartie des biens mis à disposition de l'établissement par l'État, notamment par voie conventionnelle en application du code du domaine de l'État, ainsi que ceux relatifs aux financements alloués par l'État en vue de financer les travaux relatifs à ces biens.

COMPTE 10412. CONTREPARTIE ET FINANCEMENT DES ACTIFS REMIS EN PLEINE PROPRIÉTÉ – ÉTAT

Ce sous-compte enregistre les montants relatifs à la contrepartie des biens remis en pleine propriété à l'établissement par l'État, ainsi que ceux relatifs aux financements alloués par l'État en vue de financer les travaux relatifs à ces biens.

COMPTE 10413. FINANCEMENT DES AUTRES ACTIFS – ÉTAT

Ce sous-compte enregistre les financements alloués par l'État destinés à l'acquisition, la production ou le maintien dans le patrimoine d'actifs incorporels, corporels et financiers, autres que les biens mis à disposition et les biens remis en pleine propriété par l'État.

Y sont retracés en particulier les financements rattachables à un actif déterminé et alloués par des organismes agissant au nom et pour le compte de l'État, notamment dans le cadre des investissements d'avenir (IA) tels que l'Agence nationale de la recherche (ANR) ou l'Agence de l'environnement et de la maîtrise de l'énergie (ADEME).

Afin de permettre une traçabilité des financements alloués par ces organismes ayant trait aux conventions relatives aux IA au sein des établissements bénéficiaires, il est possible pour ces derniers d'effectuer un suivi fin des montants reçus, en créant des subdivisions adéquates du sous-compte 10413 « Financement des autres actifs - État ».

COMPTE 104132. ANR IA ET REVENUS ISSUS DE LA DOTATION NON CONSOMPTIBLE

Le libellé de ce compte a été élargi à la comptabilisation des revenus de la dotation non consomptible dans le cadre de la note du Ministère de l'Education Nationale DGESIP/B3/SL 2016-0078 qui précise les modalités de comptabilisation du plan Campus. Cette note prévoit le versement aux organismes concernés des revenus annuels issus d'une dotation non consomptible (voir commentaire du compte 1674), en vue de financer des projets immobiliers. Ces revenus constituent un financement de l'actif pour la part remboursement en capital de l'emprunt et pour les dépenses immobilisables afférentes.

COMPTE 1049. REPRISE AU RÉSULTAT DES FINANCEMENTS RATTACHÉS À DES ACTIFS ÉTAT

Un financement rattaché à un actif évolue symétriquement à l'actif qu'il finance.

Les subdivisions du compte 1049 enregistrent les variations de valeur du financement impactant le résultat :

– constatation en produit de la reprise du financement, suite à un amortissement, une dépréciation ou une sortie du bilan de l'actif financé, dans la même catégorie de produits que celle de la charge constatant la baisse de valeur de l'actif ou sa sortie du bilan (exploitation, financier) ;

– constatation en charge de la reconstitution du financement, suite à une reprise de dépréciation sur un actif.

1. Reprise du financement rattaché à un actif amortissable

Pour un actif amortissable, la reprise du financement en compte de résultat est effectuée sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de l'actif financé, en fonction du taux de financement. La comptabilisation de la reprise s'effectue par le débit d'une des subdivisions du compte 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – État » par le crédit du compte 7813 « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions - Produits d'exploitation - Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs ».

Si l'actif est intégralement amorti, le financement est sorti du bilan pour son montant initial. Dans le cas où il s'agit d'un financement en provenance de l'État, le compte 1041x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - État » est débité en contrepartie du crédit du compte 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – État » pour solde des comptes.

Pour les schémas de technique comptable voir la sous-section 2.

Pour un actif non amortissable, le financement est maintenu dans les capitaux pour son montant initial.

2. Variation du financement en cas de dépréciation d'un actif amortissable ou non

a) En cas de dépréciation d'un actif amortissable ou non, une reprise du financement en compte de résultat est effectuée pour un montant égal ou proportionnel à la dépréciation, en fonction du taux de financement.

La comptabilisation de la reprise du financement s'effectue par le débit d'une des subdivisions du compte 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – État » en contrepartie du crédit d'une subdivision du compte 78xx « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions » en fonction de la nature de la dépréciation de l'actif rattaché au financement, par application du principe général de symétrie :

- si la dépréciation de l'actif revêt un caractère d'exploitation : utilisation du sous-compte de reprise 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations corporelles et incorporelles ;
- si la dépréciation de l'actif revêt un caractère financier : utilisation du sous-compte de reprise 7863 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations financières.

b) Lorsqu'une dépréciation constatée précédemment sur un actif est reprise, le financement est reconstitué symétriquement, pour un montant égal ou proportionnel à la reprise de dépréciation, en fonction du taux de financement.

La comptabilisation de la reconstitution du financement s'effectue par le crédit d'une des subdivisions du compte 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – État » en contrepartie du débit d'une subdivision du compte 68xx « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions » en fonction de la nature de la dépréciation initiale de l'actif rattaché au financement, par application du principe général de symétrie :

- si la reprise de la dépréciation initiale de l'actif revêt un caractère d'exploitation : utilisation du sous-compte 6813 « Quote-part reconstituée des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations corporelles et incorporelles ;
- si la reprise de la dépréciation initiale de l'actif revêt un caractère financier : utilisation du sous-compte 6863 « Quote-part reconstituée des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations financières.

3. Reprise du financement suite à la sortie de l'actif du bilan

Deux cas doivent être distingués :

a) Lorsque l'actif financé est sorti du bilan pour être transféré à une autre entité du secteur public, dans le cadre d'une opération de mise à disposition réalisée à titre gratuit entre entités publiques, les dispositions à appliquer sont celles décrites dans l'instruction relative aux transferts d'actifs.

b) Lorsque l'actif financé est sorti du bilan pour être cédé ou mis au rebut, le financement est repris au compte de résultat pour :

- son montant initial lorsqu'il s'agit d'un actif non amortissable qui n'a subi aucune dépréciation ;
- son montant net lorsqu'il s'agit d'un actif amortissable et/ou déprécié.

La reprise du financement est comptabilisée au débit du sous-compte 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » par le crédit du sous-compte 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations corporelles et incorporelles, ou 7863 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations financières.

Le financement est sorti du bilan pour son montant initial par contre-passation des comptes respectifs : débit du compte 1041x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - État » par le crédit du compte 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – État » pour solde des comptes.

COMPTE 10491. REPRISE AU RÉSULTAT DE LA CONTREPARTIE ET DU FINANCEMENT DES ACTIFS MIS À DISPOSITION – ÉTAT

Ce sous-compte enregistre la variation de valeur des montants relatifs à la contrepartie des biens mis à disposition de l'établissement par l'État, ainsi que ceux relatifs aux financements alloués par l'État en vue de financer les travaux relatifs à ces biens.

COMPTE 10492. REPRISE AU RÉSULTAT DE LA CONTREPARTIE ET DU FINANCEMENT DES ACTIFS REMIS EN PLEINE PROPRIÉTÉ - ÉTAT

Ce sous-compte enregistre la variation de valeur des montants relatifs à la contrepartie des biens remis en pleine propriété à l'établissement par l'État, ainsi que ceux relatifs aux financements alloués par l'État en vue de financer les travaux relatifs à ces biens.

COMPTE 10493. REPRISE AU RÉSULTAT DU FINANCEMENT DES AUTRES ACTIFS - ÉTAT

Ce sous-compte enregistre la variation de valeur des financements, alloués par l'État et destinés à l'acquisition, la production ou le maintien dans le patrimoine d'actifs incorporels, corporels et financiers, autres que les biens mis à disposition et les biens remis en pleine propriété par l'État.

Y sont retracés en particulier les variations de valeur des financements rattachables à un actif déterminé et alloués par des organismes agissant au nom et pour le compte de l'État, notamment dans le cadre des investissements d'avenir (IA) tels que l'ANR ou l'ADEME.

Afin de permettre une traçabilité des variations de valeur des financements alloués par ces organismes ayant trait aux conventions relatives aux IA au sein des établissements bénéficiaires, il est possible pour ces derniers d'effectuer un suivi fin de ces variations de valeur, en créant des subdivisions adéquates du sous-compte 10493 « Reprise au résultat du financement des autres actifs - État ».

COMPTE 104932. ANR IA ET REVENUS ISSUS DE LA DOTATION NON CONSOMPTIBLE

Ce sous-compte enregistre, entre autres, la variation de valeur des revenus de la dotation non consomptible inscrits au compte 104132 (voir commentaire du compte en page précédente)

13. FINANCEMENTS DE L'ACTIF PAR DES TIERS AUTRES QUE L'ÉTAT

Les financements effectués par des tiers autres que l'État sont imputés au compte 13 « Financements de l'actif par des tiers autres que l'État » lors de leur comptabilisation initiale. Ce compte est subdivisé en fonction de la qualité du financeur.

Les comptes 138 et 139 ne relèvent pas de la norme n° 20 et donc du présent fascicule. En effet, leur fonctionnement est couvert par l'annexe relative aux opérations pluriannuelles.

COMPTE 131. FINANCEMENTS NON RATTACHÉS À DES ACTIFS DÉTERMINÉS - TIERS AUTRES QUE L'ÉTAT

Ce compte retrace les montants initiaux des financements alloués par des tiers autres que l'État et non rattachables à des actifs déterminés. Il est subdivisé en fonction de la qualité du financeur.

Un financement non rattaché à un actif est maintenu dans les capitaux pour son montant initial.

COMPTE 1312. RÉGIONS

Les financements en provenance des régions et non rattachables à un actif déterminé sont inscrits à ce sous-compte.

COMPTE 1313. DÉPARTEMENTS

Les financements en provenance des départements et non rattachables à un actif déterminé sont inscrits à ce sous-compte.

COMPTE 1314. COMMUNES ET GROUPEMENTS DE COMMUNES

Les financements en provenance des communes et des structures intercommunales et non rattachables à un actif déterminé sont inscrits à ce sous-compte.

COMPTE 1315. AUTRES ENTITÉS PUBLIQUES DONT ÉTABLISSEMENTS PUBLICS

Les financements en provenance d'autres EPN ou d'établissements publics locaux et non rattachables à un actif déterminé sont inscrits à ce sous-compte.

COMPTE 1316. UNION EUROPÉENNE

Les financements en provenance de l'Union Européenne et non rattachables à un actif déterminé sont inscrits à ce sous-compte.

COMPTE 1317. AUTRES ORGANISMES

Ce sous-compte retrace les financements en provenance d'entreprises publiques, d'entreprises et organismes privés tels que les associations, et non rattachables à un actif déterminé.

COMPTE 1318. AUTRES

Les financements en provenance de tout autre tiers non spécifiquement désigné dans les autres sous-comptes 131x, et non rattachables à un actif déterminé, sont inscrits à ce sous-compte.

COMPTE 134. FINANCEMENTS RATTACHÉS À DES ACTIFS DÉTERMINÉS - TIERS AUTRES QUE L'ÉTAT

Y sont comptabilisés pour leur montant initial les financements effectués par des tiers autres que l'État et rattachés à des actifs déterminés.

COMPTE 1341. VALEUR INITIALE DES FINANCEMENTS RATTACHÉS À DES ACTIFS - TIERS AUTRES QUE L'ÉTAT

Ce compte retrace les montants initiaux des financements alloués par des tiers autres que l'État et rattachables à des actifs déterminés (dont la contrepartie des biens remis). Il est subdivisé en fonction de la qualité du financeur.

L'inscription dans le compte 1341x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que

l'État » implique un suivi entre le bien et son financement de façon à permettre la reprise au résultat de ce dernier parallèlement à l'amortissement, la dépréciation ou la sortie du bien financé (cf. compte 1349).

COMPTE 13412. RÉGIONS

Les financements en provenance de régions et rattachables à un actif déterminé sont inscrits à ce sous-compte.

COMPTE 13413. DÉPARTEMENTS

Les financements en provenance de départements et rattachables à un actif déterminé sont inscrits à ce sous-compte.

COMPTE 13414. COMMUNES ET GROUPEMENTS DE COMMUNES

Les financements en provenance des communes et des structures intercommunales et rattachables à un actif déterminé sont inscrits à ce sous-compte.

COMPTE 13415. AUTRES ENTITÉS PUBLIQUES DONT ÉTABLISSEMENTS PUBLICS

Les financements en provenance d'autres EPN ou d'établissements publics locaux et rattachables à un actif déterminé sont inscrits à ce sous-compte.

COMPTE 13416. UNION EUROPÉENNE

Les financements en provenance de l'Union Européenne et rattachables à un actif déterminé sont inscrits à ce sous-compte.

COMPTE 13417. AUTRES ORGANISMES

Ce sous-compte retrace les financements en provenance d'entreprises publiques, d'entreprises privées et d'organismes privés tels que les associations, et rattachables à un actif déterminé.

COMPTE 13418. AUTRES

Les financements en provenance de tout autre tiers, non spécifiquement désigné dans les autres sous-comptes 134x et rattachables à un actif déterminé sont inscrits à ce sous-compte.

Dans le cadre de marché de travaux de rénovation énergétique, est notamment inscrite au compte 13418, la prime « énergie » (ou prime « CEE ») liquidée par le titulaire du marché et minorant le prix à payer par l'organisme pour l'acquisition d'un actif immobilisé.

COMPTE 1349. REPRISE AU RÉSULTAT DES FINANCEMENTS RATTACHÉS À DES ACTIFS - TIERS AUTRES QUE L'ÉTAT

Un financement rattaché à un actif évolue symétriquement à l'actif qu'il finance.

Les subdivisions du compte 1349 enregistrent les variations de valeur du financement impactant le résultat :

- constatation en produit de la reprise du financement, suite à un amortissement, une dépréciation ou une sortie du bilan de l'actif financé, dans la même catégorie de produits que celle de la charge constatant la baisse de valeur de l'actif ou sa sortie du bilan (exploitation, financier) ;
- constatation en charge de la reconstitution du financement, suite à une reprise de dépréciation sur un actif.

1. Variation du financement rattaché à un actif amortissable

Pour un actif amortissable, la reprise du financement en compte de résultat est effectuée sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de l'actif financé, en fonction du taux de financement.
La comptabilisation de la reprise s'effectue par le débit d'une des subdivisions du compte 1349x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – Tiers autres que l'État » par le crédit du compte 7813 « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions - Produits d'exploitation - Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs ».

Si l'actif est intégralement amorti, le financement est sorti du bilan pour son montant initial. Dans le cas où il s'agit d'un financement en provenance de tiers autres que l'État, le compte 1341x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » est débité en contrepartie du crédit du compte 1349x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » pour solde des

comptes.

Pour les schémas de technique comptable voir la sous-section 2.

Pour un actif non amortissable, le financement est maintenu dans les capitaux pour son montant initial.

2. Variation du financement en cas de dépréciation d'un actif amortissable ou non

a) En cas de dépréciation d'un actif amortissable ou non, une reprise du financement en compte de résultat est effectuée pour un montant égal ou proportionnel à la dépréciation, en fonction du taux de financement.

La comptabilisation de la reprise du financement s'effectue par le débit d'une des subdivisions du compte 1349x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » en contrepartie du crédit d'une subdivision du compte 78xx « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions » en fonction de la nature de la dépréciation de l'actif rattaché au financement, par application du principe général de symétrie :

- si la dépréciation de l'actif revêt un caractère d'exploitation : utilisation du sous-compte de reprise 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations corporelles et incorporelles ;
- si la dépréciation de l'actif revêt un caractère financier : utilisation du sous-compte de reprise 7863 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations financières.

b) Lorsqu'une dépréciation constatée précédemment sur un actif est reprise, le financement est reconstitué symétriquement, pour un montant égal ou proportionnel à la reprise de dépréciation, en fonction du taux de financement.

La comptabilisation de la reconstitution du financement s'effectue par le crédit d'une des subdivisions du compte 1349x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » en contrepartie du débit d'une subdivision du compte 68xx « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions » en fonction de la nature de la dépréciation initiale de l'actif rattaché au financement, par application du principe général de symétrie :

- si la reprise de la dépréciation initiale de l'actif revêt un caractère d'exploitation : utilisation du sous-compte 6813 « Quote-part reconstituée des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations corporelles et incorporelles ;
- si la reprise de la dépréciation initiale de l'actif revêt un caractère financier : utilisation du sous-compte 6863 « Quote-part reconstituée des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations financières.

3. Reprise du financement suite à la sortie de l'actif du bilan

Deux cas doivent être distingués :

a) Lorsque l'actif financé est sorti du bilan pour être transféré à une autre entité du secteur public, dans le cadre d'une opération de mise à disposition réalisée à titre gratuit entre entités publiques, les dispositions à appliquer sont celles décrites dans l'instruction relative aux transferts d'actifs.

b) Lorsque l'actif financé est sorti du bilan pour être cédé ou mis au rebut, le financement est repris au compte de résultat pour :

- son montant initial lorsqu'il s'agit d'un actif non amortissable qui n'a subi aucune dépréciation ;
- son montant net lorsqu'il s'agit d'un actif amortissable et/ou déprécié.

La reprise du financement est comptabilisée au débit du sous-compte 1349x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » par le crédit du sous-compte 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations corporelles et incorporelles, ou 7863 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations financières.

Le financement est sorti du bilan pour son montant initial par contre-passation des comptes respectifs : débit du compte 1341x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » par le crédit du compte 1349x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » pour solde des comptes.

COMPTE 13492. RÉGIONS

Les reprises au résultat des financements en provenance de régions et rattachables à un actif déterminé sont inscrites à ce sous-compte.

COMPTE 13493. DÉPARTEMENTS

Les reprises au résultat des financements en provenance de départements et rattachables à un actif déterminé sont inscrites à ce sous-compte.

COMPTE 13494. COMMUNES ET GROUPEMENTS DE COMMUNES

Les reprises au résultat des financements en provenance des communes et des structures intercommunales et rattachables à un actif déterminé sont inscrites à ce sous-compte.

COMPTE 13495. AUTRES ENTITÉS PUBLIQUES DONT ÉTABLISSEMENTS PUBLICS

Les reprises au résultat des financements en provenance d'autres EPN ou d'établissements publics locaux et rattachables à un actif déterminé sont inscrites à ce sous-compte.

COMPTE 13496. UNION EUROPÉENNE

Les reprises au résultat des financements en provenance de l'Union Européenne et rattachables à un actif déterminé sont inscrites à ce sous-compte.

COMPTE 13497. AUTRES ORGANISMES

Ce sous-compte retrace les reprises au résultat des financements en provenance d'entreprises publiques, d'entreprises privées et d'organismes privés tels que les associations, et rattachables à un actif déterminé.

COMPTE 13498. AUTRES

Les reprises au résultat des financements en provenance de tout autre tiers, non spécifiquement désigné dans les autres sous-comptes 1349x et rattachables à un actif déterminé sont inscrites à ce sous-compte.

Section 2 : technique de comptabilisation des financements d'actifs

Cas n° 1 : Acquisition à titre onéreux d'un actif sur financement externe

1. À la notification de l'acte attributif de la subvention d'investissement

Débit 441x « État et autres entités publiques - Subventions » ou 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » (en fonction de la nature du financeur)

Crédit 104131 « Financement des autres actifs – État » (si financement de l'État)

ou Crédit 1341x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » (si financement d'autres tiers)

2. Encaissement de la subvention

Débit compte de disponibilités

Crédit 441x « État et autres entités publiques - Subventions » ou 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » en fonction de la nature du financeur)

3. Acquisition de l'actif

À la certification du service fait

Débit du compte d'actif concerné

Débit 44586 « TVA sur factures non parvenues » si l'organisme est assujetti à la TVA

Crédit 408x « Fournisseurs – Factures non parvenues »

À la prise en charge de la demande de paiement

Débit 408x « Fournisseurs – Factures non parvenues »

Crédit 401 « Fournisseurs » ou 404 « Fournisseurs d'immobilisations »

Débit 44562 « TVA déductible sur immobilisations » ou 44566 « TVA déductible sur autres biens et services »

Crédit 44586 « TVA sur factures non parvenues »

4. Règlement du fournisseur

Débit 401 « Fournisseurs » ou 404 « Fournisseurs d'immobilisations »

Crédit compte de disponibilités

5. En fin d'exercice, amortissement de l'actif (cas d'un actif amortissable)

Débit 6811 « Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles »

Crédit 28x « Amortissement des immobilisations »

6. Reprise au résultat de la quote-part de financement du bien, consécutive à l'amortissement (en fonction du taux de financement)

Débit 104931 « Reprise au résultat du financement des autres actifs - État » (si financement de l'État)

ou Débit 1349x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » (si financement d'autres tiers)

Crédit 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs »

7. Constatation d'une dépréciation, le cas échéant

Débit 6816 « Dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles »

ou Débit 6866 « Dépréciation des éléments financiers »

Crédit 29x « Dépréciation des immobilisations »

8. Reprise au résultat de la quote-part de financement du bien, consécutive à la dépréciation (en fonction du taux de financement)

Débit 104931 « Reprise au résultat du financement des autres actifs – État » (si financement de l'État)

ou Débit 1349x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » (si financement d'autres tiers)

Crédit 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations corporelles et incorporelles

ou Crédit 7863 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations financières

9. Reprise de la dépréciation, lorsque la dépréciation est devenue obsolète en tout ou partie

Débit 29x « Dépréciation des immobilisations »

Crédit 7816 « Reprise sur dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles »

ou Crédit 7866 « Reprises sur dépréciation des éléments financiers »

10. Reconstitution du financement consécutive à la reprise de la dépréciation (en fonction du taux de financement)

Débit 6813 « Quote-part reconstituée des financements rattachés à un actif » pour les immobilisations corporelles et incorporelles

ou Débit 6863 « Quote-part reconstituée des financements rattachés à un actif » pour les immobilisations financières

Crédit 104931 « Reprise au résultat du financement des autres actifs – État » (si financement de l'État)

ou Crédit 1349x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » (si financement d'autres tiers)

11. Sortie du financement en cas de cession ou de mise au rebut de l'actif

– Il convient de se reporter au fascicule dédié s'agissant des sorties du bilan relatives aux immobilisations incorporelles[106], corporelles[107] et financières[108].

– Reprise du financement au compte de résultat pour son montant net

Débit 104931 « Reprise au résultat du financement des autres actifs – État » (si financement de l'État)

ou Débit 1349x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » (si financement d'autres tiers)

Crédit 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations corporelles et incorporelles

ou Crédit 7863 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations financières

– Sortie du financement du bilan

Cas d'un financement de l'État

Débit 104131 « Financement des autres actifs – État »

Crédit 104931 « Reprise au résultat du financement des autres actifs – État »

106 cf. le fascicule relatif aux immobilisations incorporelles - norme n° 5.

107 cf. le fascicule relatif aux immobilisations corporelles - norme n° 6.

108 cf. le fascicule relatif aux immobilisations financières - norme n° 7.

Cas d'un financement d'un tiers autre que l'État

Débit 1341x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État »

Crédit 1349x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État »

Cas n° 2 : Mise à disposition d'un actif

Débit du compte d'actif concerné

Crédit 10411 « Contrepartie et financement des actifs mis à disposition des établissements – État »

ou Crédit 1341x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs – Tiers autres que l'État »

Les opérations d'amortissement et de dépréciation de l'actif ainsi que leurs incidences au passif (reprise au résultat du financement ou reconstitution du financement) sont comptabilisées conformément aux techniques comptables présentées au cas n° 1. Le compte de reprise au résultat du financement de l'État à utiliser est le compte 10491 « Reprise au résultat de la contrepartie et du financement des actifs mis à disposition des établissements – État ». Pour les financements en provenance de tiers autres que l'État, le compte 1349 « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » est mouvementé. Les sorties de l'actif et de son financement sont réalisées selon la même technique que celle présentée au § 11 du cas n° 1.

Cas n° 3 : Acquisition à titre gratuit : don, legs ou remise en pleine propriété d'un actif

Débit du compte d'actif concerné

Crédit 10412 « Contrepartie et financement des actifs remis en pleine propriété – État »

ou Crédit 1341x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs – Tiers autres que l'État »

Les opérations d'amortissement et de dépréciation de l'actif ainsi que leurs incidences au passif (reprise au résultat du financement ou reconstitution du financement) sont comptabilisées conformément aux techniques comptables présentées au cas n° 1. Le compte de reprise au résultat du financement de l'État à utiliser est le compte 10492 « Reprise au résultat de la contrepartie et du financement des actifs remis en pleine propriété – État ».

Pour les financements en provenance de tiers autres que l'État, le compte 1349 « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » est mouvementé. Les sorties de l'actif et de son financement sont réalisées selon la même technique que celle présentée au § 11 du cas n° 1.

Cas particulier de la subvention attribuée par l'État d'un bien en cours de construction :

Les modalités de comptabilisation différent selon les cas indiqués ci-dessous :

Si la notification de la subvention attribuée par l'État n'identifie pas l'actif financé ou s'il s'agit d'une avance versée en amont de l'acquisition du droit, celle-ci sera imputée au compte 101x. Dans ce cas aucune immobilisation n'est comptabilisée à l'actif.

Si l'actif financé par la subvention est comptabilisé en immobilisation en cours (23x). À la date de clôture, le financement préalablement comptabilisé au compte 101x sera réimputé au compte 104x à hauteur du financement de l'État associé à cet actif.

Lors de la clôture de l'exercice, le financement des actifs amortissables mis en service sera repris au compte 1049x à hauteur du pourcentage de financement de l'actif selon le rythme des amortissements de celui-ci. Le financement des actifs non amortissables ne sera pas repris.

Pour aller plus loin

Les modalités de comptabilisation des financements reçus sont précisées dans l'annexe relative aux opérations pluriannuelles.

Les illustrations sur les financements externes de l'actif figurent en annexe intitulée : A12_F20_ILLUST_FEA

FASCICULE N° 21 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES QUOTAS D'ÉMISSIONS DE GAZ À EFFET DE SERRE (CF. NORME N° 21)

Le présent fascicule décline les dispositions de la norme n° 21 « Les quotas d'émissions de gaz à effet de serre ». Il ne commente pas les comptes associés de manière croissante. En effet, de par la nature particulière des quotas d'émissions de gaz à effet de serre, ce fascicule présente :

– les quotas d'émissions de gaz à effet de serre, dans la section 1 ;
– les modalités de comptabilisation des stocks de quotas d'émissions de gaz à effet de serre, dans la section 2 ;
– les schémas comptables des opérations relatives aux quotas d'émissions de gaz à effet de serre, dans la section 3.

Le réchauffement climatique de la planète est devenu un point d'attention pour la communauté internationale depuis plusieurs années déjà. Les discussions ont conduit à formaliser une série d'engagements visant à la réduction des émissions de gaz à effet de serre (GES) via la signature du protocole de Kyoto, en décembre 1997. L'objectif recherché est de lutter collectivement contre la pollution et le réchauffement climatique en associant un prix d'utilisation à un bien commun mondial auparavant illimité, gratuit et en accès libre. Ainsi, le principe général se base sur une valorisation des droits d'émissions de GES (quotas d'émission de GES) qui traduit les impacts environnementaux des activités économiques émettrices de GES. La méthodologie affichée passe par la création d'un marché monétaire d'échange des quotas d'émission. Ainsi, les exploitants de sites polluants (les assujettis) doivent acheter des droits d'émission de GES afin de compenser l'impact environnemental induit par leurs activités polluantes.

En 2005, l'Union européenne (UE) a développé son propre mécanisme de marché, le système d'échange de quotas d'émissions (SEQE). Depuis 2013, le SEQE de l'UE entre dans une nouvelle période d'engagement, jusqu'en 2020, caractérisée par la consolidation du marché, avec notamment le développement de la mise aux enchères des quotas d'émissions. La gestion des volumes de quotas d'émissions, alloués gratuitement ou attribués aux enchères, est désormais pilotée par la Commission européenne pour l'ensemble des États membres.

Annuellement, les assujettis peuvent se voir attribuer gratuitement des quotas d'émissions et/ou devoir les acheter sur les marchés (marché de gré à gré ou système des enchères). Un assujetti dont les émissions polluantes sont inférieures aux quotas antérieurement acquis, peut soit les conserver, soit les vendre sur le marché. Les assujettis, dont l'allocation initiale de quotas d'émissions gratuits ne suffit pas à couvrir les émissions effectives de gaz à effet de serre, doivent acquérir des quotas d'émissions complémentaires sur le marché (aux enchères ou de gré à gré). Ce marché a ainsi vocation à se généraliser du fait de la disparition progressive des attributions gratuites de quotas. Par ailleurs, les assujettis doivent restituer, annuellement, un volume de quotas d'émissions alloués correspondant à leurs émissions effectives à l'administrateur du système d'échange.

Les traitements comptables des opérations liées à ces mécanismes d'échanges de quotas d'émissions ont été définis afin de refléter le plus fidèlement possible, dans les comptes des organismes publics exploitants des installations polluantes, les dispositions retenues par l'UE pour la période 2013-2020.

Section 1 : présentation des quotas d'émissions de gaz à effet de serre

Les quotas d'émissions répondent à la définition d'un actif pour les assujettis ; ils sont consommés au fur et à mesure des émissions de gaz à effet de serre et sont utilisés selon un cycle annuel pour se libérer de l'obligation née des émissions de GES. De fait, ils ont une nature de stocks.

Les organismes peuvent bénéficier de deux types de quotas :

- les **quotas gratuits** : ce sont les quotas attribués gratuitement par l'État chaque année en fonction d'un volume autorisé de gaz à effet de serre, l'objectif est de réduire progressivement le volume de quotas attribués. Ces quotas, par convention comptable, ont une valeur nulle.
- les **quotas acquis sur les marchés** : ce sont les quotas acquis par les assujettis sur le marché (via le système d'enchères ou par achat de gré à gré). Les quotas d'émissions acquis sur les marchés sont comptabilisés initialement à leur coût d'acquisition (cf. section 2 relative aux modalités de comptabilisation).

Quel que soit le mode d'acquisition des quotas, ceux-ci sont prioritairement utilisés pour remplir les obligations de conformité des organismes au titre des émissions de GES réalisées.

Au plus tard au 30 avril N+1, les assujettis doivent restituer à l'État le volume de quotas d'émissions correspondant à leurs émissions effectives de l'année N. L'obligation annuelle de restitution incite l'assujetti à réduire sa production de GES. En cas de non-respect de cette obligation de restitution, l'organisme est passible d'amendes. Les amendes dues sont comptabilisées suivant les dispositions de la norme 12 relative aux passifs non financiers. Le paiement des amendes ne libère pas pour autant l'organisme de l'obligation de restituer les quotas

d'émissions manquants.

L'obligation de restitution donne naissance à un passif non financier uniquement lorsque les émissions effectives sont supérieures aux quotas d'émissions détenus. L'organisme doit alors acheter des quotas d'émissions sur le marché. Le passif non financier est éteint par la restitution des quotas alloués en début d'année ou acquis en cours d'exercice.

Section 2 : modalités de comptabilisation des stocks de quotas d'émissions de gaz à effet de serre

Du fait du caractère immatériel des quotas d'émission de GES, leur inventaire physique ne peut pas être réalisé. Les quotas d'émissions alloués gratuitement sont évalués pour une valeur nulle. De fait, leur suivi ne pouvant être réalisé par une comptabilisation en stock, il est réalisé extra-comptablement. Par conséquent, seuls les quotas d'émissions acquis sur un marché (vente de gré à gré ou enchères) font l'objet d'une évaluation en date de clôture pour leur constatation dans les états financiers conformément au principe des droits constatés. Dans ce cas, la méthode pertinente est celle de l'inventaire comptable intermittent.

Pour autant, l'annexe des états financiers donne une information sur le mécanisme de réduction d'émission de GES. Cette information porte sur l'intégralité des quotas alloués en début d'année, les émissions réelles en cours d'exercice, ainsi que l'obligation de restitution en fin d'exercice.

1. À la date d'entrée

À leur date d'inscription dans les comptes de l'organisme, les stocks de quotas d'émissions acquis sont comptabilisés à leur coût d'acquisition qui comprend le prix d'achat et les coûts directement attribuables à l'acquisition, tels que les commissions payées à un intermédiaire financier.

En cas d'achat de quotas d'émissions à terme, il convient d'analyser le contrat à terme selon les dispositions de la norme 11 relative aux dettes financières et instruments financiers à terme.

2. Au cours de l'exercice

Les quotas d'émission de GES sont des éléments fongibles, c'est à dire qu'ils ne peuvent être unitairement identifiés. Les méthodes d'évaluation applicables sont donc soit, la méthode du coût moyen pondéré (CMP), soit la méthode « premier entré / premier sorti » ou PEPS.

Méthode du coût moyen pondéré (CMP)

Le coût moyen pondéré est égal au rapport entre le total des coûts d'acquisition et les quantités acquises.

Le coût moyen pondéré est calculé :

- à chaque entrée,
- ou sur une période n'excédant pas la durée moyenne de stockage.

Un exemple de calcul utilisant cette méthode est présenté dans le fascicule déclinant la norme 8 « Les stocks ».
Méthode « premier entré / premier sorti » ou PEPS.

En anglais, cette méthode est appelée FIFO « First In First Out ». Les sorties sont valorisées au coût de l'élément le plus ancien dans les stocks. Ainsi, les stocks sont évalués aux derniers coûts d'acquisition.

Un exemple de calcul utilisant cette méthode est présenté dans le fascicule déclinant la norme 8 « Les stocks ».

3. À la date de clôture

Dans le système de l'inventaire intermittent (méthode privilégiée), l'aspect patrimonial des stocks n'est envisagé qu'en fin d'exercice. Les achats de quotas sont comptabilisés pendant l'exercice comme des charges d'exploitation et débités au compte 601x « Achats stockés - Matières premières et fournitures - Quotas de CO_2 ». Les ventes éventuelles de quotas sont enregistrées au compte 701x « Ventes de produits finis - Quotas de CO_2 ».

En fin d'exercice, deux écritures sont nécessaires :

- l'annulation du stock initial (stock de début d'exercice constaté en balance d'entrée),
- la constatation du stock final (stock de fin d'exercice).

Lors de l'inventaire de fin d'année, les stocks de quotas d'émission de GES sont évalués. Si la valeur d'inventaire est inférieure au coût d'entrée, une dépréciation est constatée. Cette dépréciation permet de constater en comptabilité un amoindrissement de la valeur des stocks à la clôture qui n'est pas jugé irréversible. La dépréciation est constituée à la fin de l'exercice en fonction des éléments d'information dont disposent à cette date l'ordonnateur et l'agent comptable (qui peuvent intégrer des éléments post-clôture conformément à la norme 15 relative aux événements postérieurs à la clôture des comptes). La dépréciation est ajustée à la fin de chaque

exercice, soit par dotation complémentaire, soit par reprise au résultat.

L'objet de gestion correspondant aux écritures de dépréciations de stocks est la « demande de comptabilisation ».

Section 3 : schémas comptables des opérations relatives aux quotas d'émission de gaz à effet de serre

Technique comptable

1. COURANT EXERCICE N

1.1 Allocation gratuite de quotas à l'organisme

Pas d'écriture en comptabilité générale : les quotas délivrés gratuitement par l'État font uniquement l'objet d'un suivi extra-comptable (date, nature et volume).

1.2 Achat éventuel de quotas par l'organisme (prévision que les émissions courant N seront supérieures aux quotas alloués gratuitement)

À la certification du service fait

Débit 601x « Achats stockés - Matières premières et fournitures - Quotas de CO_2 »

Crédit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

À la prise en charge de la demande de paiement

Débit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

Crédit 401 « Fournisseurs »

1.3 Vente éventuelle de quotas par l'organisme (prévision que les émissions courant N seront inférieures aux quotas alloués gratuitement)

Débit 411x « Clients »

Crédit 701x « Ventes de produits finis - Quotas de CO_2 »

1.4 À la clôture de l'exercice N

Constatation du stock final (quotas acquis à titre onéreux)

Débit 31x « Matières premières et fournitures - Quotas de CO_2 »

Crédit 6031x « Variation des stocks de matières premières et fournitures - Quotas de CO_2 »

Dépréciation éventuelle du stock final (quotas acquis à titre onéreux)

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

Crédit 391x « Dépréciation des matières premières et fournitures - Quotas de CO_2 »

Les écritures de variation de stock peuvent être automatiques s'il y a une comptabilité auxiliaire des stocks, la comptabilité générale étant alors automatiquement mouvementée à partir de la comptabilité auxiliaire.

Les émissions de GES (= quotas consommés) réalisées en N par l'organisme ont été inférieures aux quotas d'émission détenus (quotas alloués gratuitement et quotas acquis sur le marché) : aucun passif n'est constaté.

2. COURANT EXERCICE N+1

2.1 L'organisme reçoit à nouveau des quotas gratuits

Pas d'écriture en comptabilité générale : les quotas délivrés gratuitement par l'État font uniquement l'objet d'un suivi extra-comptable.

2.2 Achat éventuel de quotas par l'organisme (prévision que les émissions courant N seront supérieures aux quotas alloués gratuitement)

À la certification du service fait

Débit 601x « Achats stockés - Matières premières et fournitures - Quotas de CO_2 »

Crédit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

À la prise en charge de la demande de paiement

Débit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

Crédit 401 « Fournisseurs »

2.3 Vente éventuelle de quotas par l'organisme (prévision que les émissions courant N seront inférieures aux quotas alloués gratuitement)

Débit 411x « Clients »

Crédit 701x « Ventes de produits finis - Quotas de CO_2 »

2.4 Restitution des quotas consommés (émissions de GES) au cours de l'exercice N à l'État avant le 30 avril N+1

Deux cas peuvent se présenter :

- les quotas alloués gratuitement suffisent pour remplir l'obligation de restitution : Pas d'écriture en comptabilité générale, les quotas délivrés gratuitement par l'État font uniquement l'objet d'un suivi extra-comptable.
- les quotas alloués gratuitement sont insuffisants pour remplir l'obligation de restitution, ils doivent alors être complétés par des quotas achetés sur le marché : Une écriture de déstockage doit être comptabilisée.

  Débit 6031x « Variation des stocks de matières premières et fournitures - Quotas de CO_2 »

  Crédit 31x « Matières premières et fournitures - Quotas de CO_2 »

2.5 À la clôture de l'exercice N+1

Annulation du stock initial (quotas acquis à titre onéreux)

Débit 6031x « Variation des stocks de matières premières et fournitures - Quotas de CO_2 »

Crédit 31x « Matières premières et fournitures - Quotas de CO_2 »

Constatation du stock final (quotas acquis à titre onéreux)

Débit 31x « Matières premières et fournitures - Quotas de CO_2 »

Crédit 6031x « Variation des stocks de matières premières et fournitures - Quotas de CO_2 »

Reprise de la dépréciation éventuelle du stock final (quotas acquis à titre onéreux) comptabilisée en N

Débit 391x « Dépréciation des matières premières et fournitures - Quotas de CO_2 »

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

Contrairement aux estimations, les émissions de GES (= quotas consommés) réalisées en N+1 par l'organisme ont été très supérieures aux prévisions initiales et ont excédé les quotas d'émission détenus : un passif doit être constaté pour le montant des quotas manquants.

Débit 601x « Achats stockés - Matières premières et fournitures - Quotas de CO_2 »

Crédit 449 « État – Quotas d'émission à restituer à l'État »

3. COURANT EXERCICE N+2

Au plus tard au 30 avril N+2, l'organisme doit acheter des quotas d'émission afin de respecter son obligation annuelle de restitution à l'État des quotas correspondant aux émissions effectives de l'exercice N+1.

À la certification du service fait

Débit 601x « Achats stockés - Matières premières et fournitures - Quotas de CO_2 »

Crédit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

À la prise en charge de la demande de paiement

Débit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

Crédit 401 « Fournisseurs »

Suite à cet achat, la dette de l'organisme envers l'État s'éteint.

Débit 449 « État – Quotas d'émission à restituer à l'État »

Crédit 601x « Achats stockés - Matières premières et fournitures - Quotas de CO_2 »

FASCICULE N° 23 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES OPÉRATIONS D'AMÉNAGEMENT (CF. NORME 23)

Les opérations d'aménagement sont principalement réalisées par les établissements publics d'aménagement, ceux-ci agissant pour leur compte ou pour celui d'un tiers.

Une opération d'aménagement recouvre différentes réalisations allant de l'ordonnancement d'études, d'acquisitions foncières jusqu'à la réalisation de travaux et d'équipements en vue de la construction ou de la rénovation de bâtiments de toutes natures.

Les opérations d'aménagement sont définies dans le code de l'urbanisme comme *« les actions ou opérations ayant pour objet de mettre en œuvre un projet urbain, une politique locale de l'habitat, d'organiser le maintien, l'extension ou l'accueil des activités économiques, de favoriser le développement des loisirs et du tourisme, de réaliser des équipements collectifs ou des locaux de recherche ou d'enseignement supérieur, de lutter contre l'insalubrité et l'habitat indigne ou dangereux, de permettre le renouvellement urbain, de sauvegarder ou de mettre en valeur le patrimoine bâti ou non bâti et les espaces naturels. »*

Des acquisitions foncières seules ou la réalisation de simples études ne constituent pas une opération d'aménagement, l'imbrication de différentes composantes est nécessaire, par exemple la maîtrise foncière puis la réalisation de travaux.

Dès leur origine, les opérations d'aménagement sont encadrées :

- si un client existe au début de l'opération, celle-ci est mise en œuvre via un support juridique (opération en traité de concession d'aménagement, activités de promotion immobilière, ...) ;
- si les travaux sont lancés préalablement à l'existence d'un client, l'opération est alors entreprise en initiative propre autorisée par le conseil d'administration[109].

Ce fascicule explicite les modalités de comptabilisation des opérations d'aménagement en tenant compte des spécificités de ces opérations. En effet, ces dernières sont suivies sur plusieurs exercices. Toutefois, la méthode de comptabilisation à l'avancement, retenue dans le fascicule n° 19 (contrats à long terme), nécessite d'être adaptée. En effet, le fascicule n° 19 fonde la méthode de comptabilisation sur l'avancement des charges. Dans les opérations d'aménagement, les organismes suivent en stocks certains éléments ayant des caractéristiques d'immobilisation ; les charges sont constatées très en amont des produits. En conséquence, la norme propose une modalité spécifique de comptabilisation, pour retracer fidèlement la réalité économique de ces opérations, permettant de constater l'avancement du projet en fonction de l'avancement des produits. Le résultat d'une opération, également dénommé « prévision à fin d'affaire » est constaté progressivement au fur et à mesure de la comptabilisation des produits.

Cette méthode nécessite d'être en mesure de pouvoir effectuer un certain nombre de prévisions quant au résultat attendu à l'échéance de l'opération, ce qui implique de disposer des outils appropriés et notamment d'une comptabilité analytique.

Point d'attention : ce fascicule ne traite pas des opérations d'aménagement pour lesquelles l'organisme agit en tant que mandataire (dans ce cas, seule sa rémunération apparaît au compte de résultat). Le fascicule prévoit les modalités de comptabilisation des opérations que l'entité effectue en son nom propre et qui impactent son résultat.

Section 1 : notions utilisées pour l'application de la méthode à l'avancement

La méthode à l'avancement consiste à comptabiliser la quote-part du résultat afférent aux opérations d'aménagement au fur et à mesure de l'avancement des produits liés à « l'affaire ».

Sous-section 1 : l'affaire

Chaque opération d'aménagement correspond à une « affaire ». Une affaire regroupe un ensemble d'acquisitions foncières, de travaux et de services dont l'organisme attend des produits en provenance de clients et/ou des subventions versées par des entités publiques. L'affaire présente cumulativement une cohérence temporelle, géographique[110], ainsi qu'une homogénéité de projet, de contenu, issue de la définition préalable du

109 Une opération d'intérêt national (OIN) peut être effectuée via une convention (concession d'aménagement) ou sur initiative propre de l'établissement public d'aménagement.

110 Sur la "cohérence géographique" de l'affaire, il faut ajouter que l'existence de parcelles disjointes est possible au sein d'une même affaire : il existe des opérations d'aménagement multi-sites et des regroupements de sites dans une même affaire peuvent être justifiés (exemples : cas de deux zones rattachées par un ouvrage de franchissement, concessions d'aménagement multi-sites).

programme des travaux.

L'affaire constitue l'unité de suivi comptable de l'activité d'aménagement. La méthode à l'avancement nécessite des prévisions fiables des produits et charges prévisionnels rattachables à l'affaire, permettant ainsi le calcul du résultat prévisionnel ou prévision à fin d'affaire « PFA » au travers de documents comptables prévisionnels.

Sous-section 2 : les produits rattachables à l'affaire

Conformément aux dispositions de la norme n° 4 relative aux produits, ceux-ci sont comptabilisés dès lors que le droit de l'organisme est acquis et qu'ils peuvent être mesurés de manière fiable. Plusieurs types de produits sont susceptibles d'être rattachés à une affaire et concourent au calcul de la PFA :

1- les prix de cession (comptes 701 et 702) ;

2- les subventions (comptes 74x) : les subventions participent autant que les cessions à l'équilibre financier de l'affaire. Elles sont comptabilisées lors de l'acquisition du droit par l'organisme, à savoir :

- selon le rythme de réalisation des travaux lorsqu'elles sont conditionnées (par exemple à la réalisation effective des dépenses),
- dès leur notification lorsqu'elles ne sont pas soumises à condition de réalisation.

Si une subvention est accordée pour plusieurs affaires, elle doit être affectée à chaque affaire selon les quote-parts déterminées dans l'acte de notification.

Cas particulier de l'apport foncier à titre gratuit, subvention en nature : l'État ou d'autres entités publiques attribuent gratuitement des terrains à certains organismes. Ces terrains doivent obligatoirement être évalués par la Direction de l'Immobilier de l'État (DIE) pour détermination de leur valeur vénale. À leur date d'entrée dans le patrimoine de l'organisme, ils sont comptabilisés en stocks pour cette valeur par deux écritures de type :

1. Comptabilisation de la subvention

Débit 6011 « Achats stockés - Matières premières et fournitures - Terrains » par Crédit 467« Autres comptes débiteurs ou créditeurs »

Débit 467 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs » par Crédit 74x « Subventions »

2. Comptabilisation de l'entrée en stocks du terrain :

Débit 311 « Terrains (opérations d'aménagement) » par Crédit 6031 « Variation des stocks de matières premières et fournitures »

L'attribution gratuite est considérée comme une subvention en nature. Cet apport est inclus dans le calcul de la PFA.

3- les participations (comptes 74x) : ce sont les contributions à la charge des collectivités locales, des propriétaires fonciers, ou des constructeurs, pour financer totalement ou partiellement les équipements publics à réaliser à leur demande. En effet, afin de répondre aux besoins des futurs habitants ou « usagers » des constructions à édifier, des équipements publics, également appelés « infrastructures » ou « superstructures », sont créés dans le cadre des opérations d'aménagement. Il s'agit par exemple de crèches, écoles, gymnases, etc..., qui sont ensuite remis aux entités destinataires.

Dans certains cas, la participation ne couvre pas le prix total des équipements réalisés. Dans cette hypothèse, la quote-part non financée par les participations reçues est supportée par les plus-values que l'établissement réalise sur les cessions.

4- d'autres produits, tels que les ventes d'études ou d'autres prestations, les revenus locatifs, etc..., peuvent être rattachés à l'affaire s'ils sont significatifs. Si ces produits sont rattachés à l'affaire, les charges qui leur sont liées le sont également, elles sont alors stockées.

En général, les loyers (par exemple liés à des commerces en cours de réhabilitation ou en attente de destruction) sont considérés comme des produits servant à financer les charges courantes de l'exercice, et donc non rattachés à une affaire, par conséquent ils ne sont pas pris en compte dans le calcul de la PFA.

Sous-section 3 : les charges rattachables à l'affaire (= charges stockables)

Les charges définies par la norme comme stockables sont incluses dans le calcul de la PFA. Elles correspondent généralement aux coûts rattachables de façon certaine à l'affaire. A contrario, les charges non stockables ne sont pas prises en considération pour déterminer la PFA.

Les éléments suivants sont comptabilisés en stocks :

1- le coût d'acquisition du foncier (prix des terrains acquis, y compris les frais d'acquisition et frais d'actes, les indemnités d'expropriation ou d'éviction) ;

2- les frais d'enquête publique et de concertation légale (publicité dans un journal d'annonces légales, frais liés à la publication d'avis obligatoires selon la réglementation applicable aux opérations d'aménagement), à condition que ces frais soient rattachables à une affaire. S'ils concernent plusieurs affaires à la fois, il convient d'être en mesure de les ventiler entre les différentes affaires pour pouvoir les comptabiliser en stocks. Dans le cas contraire, les frais seront considérés comme des charges de l'organisme et ne pourront pas être comptabilisés en stocks.

3- la taxe d'archéologie préventive : ces frais sont obligatoires et constituent un préalable nécessaire au démarrage des travaux ;

4- les études, si elles sont rattachables à une affaire et sous certaines conditions (cf. infra) ;

5- les équipements et travaux effectués, y compris d'éventuels frais de démolition pour préparer le terrain pour les futurs aménagements ;

6- les frais de promotion et de commercialisation rattachables à une affaire : les dépenses concernées sont les achats d'espaces, de plaquettes commerciales, l'aménagement de bureaux de vente provisoires, les honoraires de cabinet, les frais de création d'objets destinés à la promotion et autres frais annexes (les frais institutionnels pour promouvoir l'établissement sont exclus) ;

7- le coût des surfaces non vendables : les surfaces non vendables sont analysées comme des composantes du coût de production de l'affaire. Elles participent à l'économie générale du projet et en sont des éléments à part entière ; elles sont donc incorporées dans le calcul des coûts prévisionnels imputables à l'affaire.
Ces surfaces non vendables font l'objet d'un inventaire physique préalable ; elles sont en effet recensées lors de l'élaboration du schéma directeur de l'affaire et actualisées lors des inventaires physiques. Elles sont comptabilisées en stocks. Le coût d'acquisition de ces surfaces et celui des aménagements éventuels afférents ne nécessitent pas une dépréciation spécifique. Les valeurs des surfaces non vendables sont sorties du stock au rythme des cessions des produits.

8- les frais financiers : dans la mesure où l'organisme emprunte pour financer son activité, il peut opter pour l'incorporation des coûts d'emprunts dans le coût des stocks.

Certains coûts, considérés comme n'apportant pas de valeur aux biens ou comme non rattachables à une affaire, ne sont pas stockables. Ils restent alors comptabilisés en charges et ne rentrent donc pas dans le calcul de la PFA. Il s'agit :

1- des frais d'entretien, de surveillance, de sécurité et de gardiennage (les charges de sécurisation des biens immobiliers sont enregistrées en compte de résultat lorsque les dépenses sont encourues. Les produits locatifs viennent en couverture de ces charges) ;

2- des maquettes (considérées comme des immobilisations) ;

3- des études préliminaires à vocation générale (par exemple les études pré-opérationnelles, les études encourues en vue de répondre à un appel d'offres pour un traité de concession d'aménagement) ; les avances et acomptes sur ces études préliminaires à la construction sont inscrites au compte 4094 « Études préliminaires à la construction d'opérations d'aménagement ou de portage foncier ».

4- des taxes foncières ;

5- des coûts de personnel directs et indirects : par principe de prudence, les charges de personnel ne sont pas stockables, car les établissements n'ont pas la maîtrise précise des temps passés par leur personnel sur chacune des opérations menées en parallèle par l'organisme. En outre, les prévisions de charges de personnel ne sont pas fiables sur le long terme.

6- les frais généraux de commercialisation et de promotion, et rémunération d'intermédiaires.

Sous-section 4 : Corrections des produits et des charges rattachables à l'affaire (= charges stockables)

1- **Les corrections des charges et des produits stockables de l'exercice :**

Les corrections des charges et des produits rattachables à l'affaire qui ont été constatés au cours de l'exercice, peuvent entraîner leur augmentation ou leur réduction.

Les corrections par diminution des produits rattachables à l'affaire sont à comptabiliser au débit du compte 7X par une réduction ou une annulation de titre effectuée au cours de l'exercice d'émission du titre de recette.

Les corrections par augmentation des produits rattachables à l'affaire sont à comptabiliser au crédit du compte 7X par une émission de titre complémentaire .

Les corrections par diminution des charges rattachables à l'affaire sont à comptabiliser au crédit du compte 6X par une réduction ou une annulation de DP effectuée au cours de l'exercice de la demande de paiement.

Les corrections par augmentation des charges rattachables à l'affaire sont à comptabiliser au débit du compte 6X par une émission de demande de paiement.

Il convient de noter que ces corrections peuvent entraîner des modifications : du résultat comptable, du calcul du taux à l'avancement , de l'évaluation du montant de la sortie de stock et de l'ajustement des provisions. Il convient également de vérifier si le calcul de la prévision à fin d'affaire n'est pas modifié par ces corrections.

2- **Les corrections des charges et des produits rattachables à l'affaire des exercices antérieurs**

Les EPA peuvent être exonérés d'impôt sur les sociétés en vertu de l'*article 46 bis de l'annexe III au CGI.*

Cette exonération est limitée à la fraction de leurs bénéfices nets provenant soit de l'exécution des travaux d'aménagement, d'équipement général ou des ouvrages qu'ils effectuent sur des terrains dont ils ne sont pas propriétaires, soit des cessions ou locations portant sur des terrains ou immeubles qu'ils ont préalablement pourvus des aménagements, équipements généraux ou ouvrages nécessaires à leur utilisation.

Dans cette hypothèse, les corrections des charges et des produits rattachables à l'affaire et constatés lors des exercices antérieurs sont comptabilisées conformément aux dispositions du fascicule 14 en contrepartie du compte de report à nouveau (11X).

Elles visent à corriger les résultats antérieurement affectés en report à nouveau conformément à la décision d'affectation du résultat du conseil d'administration.

Dans l'hypothèse où certaines activités entreraient dans le champs des activités soumises à l'impôt sur les sociétés, les corrections seraient comptabilisées en contrepartie du compte de résultat (comptes 6 et 7).

Ces corrections peuvent modifier le résultat comptable de l'exercice si le calcul du taux à l'avancement varie.

Néanmoins, les corrections sur exercices antérieurs peuvent également entraîner des ajustements des comptes de stocks et de provisions en balance d'entrée en contrepartie des comptes de reports à nouveau.

Il convient également de vérifier si le calcul de la prévision à fin d'affaire n'est pas modifié par les corrections.

Section 2 : application de la méthode à l'avancement

La méthode retenue est celle à l'avancement des produits, ce mode de calcul permet de respecter le principe de prudence. Tant qu'aucun produit n'est constaté, aucun résultat ne peut être dégagé ; les charges sont stockées.

L'application de la méthode à l'avancement est impactée par le degré de fiabilité des prévisions. Du fait de la durée de réalisation d'une opération d'aménagement (entre 8 et 25 ans en moyenne), les prévisions à fin d'affaire peuvent être difficiles à établir de manière stable en début d'opération. Même si une affaire remplit les critères de stabilité, sa longévité la soumet à une multiplicité d'éléments perturbateurs potentiels susceptibles d'affecter les prévisions initiales :

- des aléas décisionnels : abandon d'une partie, ou redéfinition du projet par un décideur public entraînant un changement de périmètre de l'affaire ;

- des aléas économiques : changements dans l'évaluation des ventes (baisse/hausse des prix des surfaces à vendre) ou des coûts des aménagements ;

- des aléas environnementaux : par exemple, découverte d'une poche de pollution entraînant un allongement de la durée de l'opération induit par des travaux supplémentaires liés à l'assainissement préalable.

Ainsi, les composantes d'une affaire peuvent être amenées à subir des modifications substantielles pendant sa durée de vie : des variations spatiales, temporelles, etc... Les prévisions afférentes devront alors être revues afin de garantir leur fiabilité.

Sous-section 1 : la prévision à fin d'affaire peut être évaluée de manière fiable

A. Détermination de la capacité à évaluer de manière fiable

En raison de la nature même des opérations d'aménagement, la détermination des charges et des produits prévisionnels, et par conséquent de la prévision à fin d'affaire, repose sur la formulation d'hypothèses par l'organisme public.

Pour autant, ce dernier doit être en mesure de justifier ses hypothèses et de garantir la fiabilité de ses évaluations, affaire par affaire, puisque l'affaire est l'unité de suivi comptable. Dès la première détermination d'une PFA, l'information doit être transmise à la direction de l'établissement qui les valide. La garantie de fiabilité des prévisions repose principalement sur l'existence de procédures formalisées et unifiées retenant les meilleures estimations à date sur la base des engagements pris.

Ces procédures permettent à la fois :

- de délimiter le périmètre d'une affaire,

- d'établir les projections financières permettant le calcul des prévisions à fin d'affaire (PFA),

- d'encadrer et de documenter les éventuelles modifications de périmètre et des projections financières, survenues au cours des exercices d'exécution d'une affaire.

Une hypothèse raisonnable correspond à la meilleure estimation effectuée par affaire à une date où sa probabilité de réalisation est élevée. L'évaluation par affaire n'est pas effectuée sur la base de scénarios que l'entité ne prévoit pas raisonnablement. Les hypothèses trop optimistes (supprimant certains aléas probables) ou trop pessimistes (intégrant des situations extrêmes) ne doivent pas être retenues. Les calculs doivent être réalisés sur la base de prévisions récentes et cohérentes avec les engagements pris. Le caractère raisonnable des hypothèses est régulièrement vérifié par la direction. Cette revue, *a minima* annuelle, permet d'examiner et d'expliquer les écarts entre le prévisionnel initial et le réel. Elle prend en compte tous les faits et circonstances pertinents en la matière (effets des décisions de l'organisme, effets liés au marché, effets liés aux choix des partenaires, etc...). Ces modifications des PFA doivent être expliquées à la direction de l'établissement qui les valide. Cette individualisation des PFA par affaire permet, outre une transparence totale, de connaître le détail des opérations bénéficiaires et déficitaires.

Ainsi, la capacité à évaluer la prévision à fin d'affaire de manière fiable requiert l'existence d'outils de gestion, de comptabilité analytique et de contrôle interne permettant de déterminer avec une fiabilité suffisante le pourcentage d'avancement et de réviser les estimations de produits et de charges. Le suivi, par affaire, des produits et coûts imputables à chacune est issu de la tenue d'une comptabilité analytique. Le rattachement est en effet effectué via la saisie, lors de chaque enregistrement de produit ou de charge dans le système d'information, d'un axe analytique permettant l'identification de l'affaire concernée (code opération). Le montant de la prévision à fin d'affaire (PFA) est ainsi issu de la comptabilité analytique.

Si la fiabilité des données est assurée, la PFA relative aux charges est comptabilisée au fur et à mesure de l'avancement des produits. Le montant calculé de la sortie de stock est déterminée pour chaque exercice en appliquant le pourcentage d'avancement des produits à la prévision à fin d'affaire relative aux charges.

B. Détermination des pourcentages d'avancement :

Les organismes publics utilisent la ou les méthodes qui mesure(nt) de façon fiable, selon leur nature, les produits rattachables à l'affaire. L'avancement est ainsi déterminé à la clôture de l'exercice sur la base de l'ensemble de ces produits par le calcul suivant :

$$\text{Taux d'avancement} = \frac{\text{Cumul des produits}^{111} \text{ acquis depuis le début de l'opération d'aménagement}}{\text{Total des produits prévisionnels de l'affaire}}$$

111 Les produits doivent tenir compte des éventuelles reprises de provision.

Le pourcentage à l'avancement est déterminé pour chaque affaire, il est unique et mis à jour chaque année jusqu'à la fin de l'affaire.

Le taux d'avancement des charges est calculé à partir du cumul de l'ensemble des charges comptabilisées depuis le début de l'opération d'aménagement dont les dotations aux provisions.

Rapporté aux charges prévisionnelles de l'affaire, il est possible de connaître le niveau d'avancement des charges. Chaque année le taux d'avancement des charges est comparé au taux d'avancement des produits.

C. Modalités de comptabilisation

Deux étapes de comptabilisation doivent être respectées :

1) En cours d'exercice

- les charges ayant concouru à l'exécution de l'affaire sont enregistrées dans les comptes appropriés : achats de terrains, équipements et travaux, etc... En fonction de leur nature, elles seront intégrées en stocks, si elles remplissent les caractéristiques de charges stockables. A défaut, elles seront conservées dans les charges annuelles.
- parallèlement, tous les produits acquis à l'organisme sont comptabilisés au résultat de l'exercice.

2) À la clôture de l'exercice

L'opération d'entrée en stock des charges stockables permet de neutraliser l'impact au compte de résultat des charges de l'exercice rattachables à une opération d'aménagement.

Le montant de la sortie de stock est calculé à partir de la PFA relative aux charges à laquelle est appliquée le taux d'avancement des produits.

Lorsqu'aucune cession (à titre onéreux ou à titre gratuit) n'a été enregistrée, il n'est pas possible de déstocker. L'ajustement du résultat annuel s'effectue via la constitution d'une provision pour charges.

Dès lors que des cessions (à titre onéreux ou à titre gratuit) sont réalisées, le résultat est ajusté afin de traduire l'état d'avancement de l'affaire. Cet ajustement, diffère selon le décalage entre le rythme d'avancement des produits et le rythme d'avancement des travaux d'aménagement (charges) :

❶ Les dépenses ont été réalisées plus vite que l'avancement des produits (ce qui signifie que le taux d'avancement des charges est supérieur à celui des produits)

=> La comptabilisation de la sortie de stock calculée (taux d'avancement des produits appliqué à la PFA relative aux charges) permet d'ajuster le résultat de l'exercice. Elle se traduit par *une écriture de déstockage* de type :

Débit 603x « Variation des stocks (approvisionnements, marchandises »)
par Crédit comptes de stocks pour le montant de la sortie de stock calculée pour l'exercice

❷ Les dépenses ont été réalisées moins vite que l'avancement des produits (ce qui signifie que le taux d'avancement des charges est inférieur à celui des produits)

=> La comptabilisation de la sortie de stock calculée (taux d'avancement des produits appliqué à la PFA relative aux charges) qui permet d'ajuster le résultat de l'exercice, peut se traduire par deux opérations :

- Une écriture de déstockage de type :

Débit 603x « Variation des stocks (approvisionnements, marchandises »)

par Crédit comptes de stocks pour le montant du stock disponible

Et /ou

- Une écriture complémentaire de provision pour charges de type :

Débit 68151 « Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement »
par Crédit 1571 « Provisions pour travaux à effectuer » pour la différence entre montant de la sortie de stock calculée pour l'exercice et le montant du stock disponible

Cette provision pour travaux à effectuer vise à rattacher à l'exercice les futures charges, non encore engagées.

Lors des exercices ultérieurs, ces provisions pour travaux à effectuer, seront reprises en priorité, dans la limite du solde de compte de provision pour charges (compte 157x). Concomitamment, une sortie de stock, d'un montant équivalent, retracera la réalisation des travaux antérieurement provisionnés neutralisant ainsi l'impact

des opérations de reprise de provision sur le compte de résultat. Après cette opération de reprise, l'ajustement du résultat sera réalisé par une opération de déstockage, si besoin complétée une nouvelle provision pour travaux à effectuer.

Les stocks cédés sont valorisés à leur coût global par la comptabilisation de cette provision pour travaux à effectuer. Lors des cessions, les montants déstockés incluent des charges réelles et des charges calculées, le déstockage est ainsi valorisé au coût moyen de la parcelle vendue.

Compte tenu des opérations comptables d'ajustement annuel nécessaires pour traduire la réalité économique d'une opération d'aménagement, les entrées de stock correspondent bien à des charges réalisées (modulo les acquisitions à titre gratuit) ; en revanche, les sorties de stock sont calculées et ne correspondent pas nécessairement au coût de revient des biens effectivement cédés à titre gratuit ou onéreux. Ainsi les soldes des comptes de stocks ne correspondent plus à un montant cumulé de dépenses réelles. En conséquence, en matière d'opérations d'aménagement, la tenue d'un inventaire physique détaillé n'est pas forcément pertinente, le rapprochement inventaire physique / inventaire comptable pouvant être difficile du fait de la décorrélation entre le stock physique et le stock comptable.

L'annexe du fascicule expose les différents cas existants (cas 1 : opération d'aménagement présentant une PFA bénéficiaire).

D. Cas particulier des opérations d'aménagement faisant apparaître une perte (PFA déficitaire)

Dans le cas d'une perte prévisionnelle ou « perte à terminaison » envisagée pour une affaire, dès lors que la PFA l'identifie, la totalité de cette perte doit être provisionnée à l'aide d'une provision pour risques dans les comptes de l'organisme. Cette identification peut avoir lieu lors de la PFA initiale ou lors de la revue annuelle des PFA.

Pour ce faire, il convient de distinguer 2 éléments :

La sortie de stock calculée correspond à la PFA relative aux charges (prise en compte au 31/12 de l'année et en cumul depuis le début de l'affaire) rapportée au taux d'avancement des produits.

L'ajustement comptable du résultat issu de la comptabilisation du montant de la sortie de stock calculée s'effectuera :

- par la comptabilisation d'une écriture de déstockage total complétée d'une dotation aux provisions pour travaux à effectuer et,
- conformément au principe de prudence, par la comptabilisation d'un complément pour perte. Il correspond à la différence entre la perte prévisionnelle totale de l'affaire (PFA totale déficitaire) et la perte déjà constatée (quote-part de la PFA déficitaire au 31/12). Ce complément fait l'objet d'une provision pour perte à terminaison enregistrée en tant que *provision pour risques*, via une écriture du type :

Débit 68151 « Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement »
par Crédit 1516 « Provisions pour pertes sur contrats et opérations »

L'annexe du fascicule expose les différents cas existants (cas 2 : opération d'aménagement présentant une PFA déficitaire).

Dans certaines situations, la prévision à fin d'affaire ne peut être évaluée de manière fiable, le traitement comptable doit être adapté en conséquence.

Sous-section 2 : la prévision à fin d'affaire ne peut pas être évaluée de manière fiable

A. Modalités de comptabilisation

Si des incertitudes empêchent d'estimer de manière fiable la prévision à fin d'affaire, le principe de prudence conduit à ne dégager aucun résultat.

Ainsi, le résultat annuel de l'organisme ne doit pas être impacté par les produits ou les charges comptabilisés sur l'exercice au titre de l'affaire et l'impact constaté sur les résultats des exercices antérieurs doit être neutralisé.

Les charges sont stockées à la clôture de l'exercice, elles n'entrent pas dans la détermination du résultat annuel.

Les produits éventuellement enregistrés au cours de l'exercice, ne doivent pas être pris en compte pour déterminer le résultat annuel. Le cas échéant, les résultats (bénéficiaires ou déficitaires) constatés lors d'exercices

antérieurs doivent être neutralisés. Ainsi, une *provision pour risques* doit être comptabilisée pour le total des produits de l'exercice, augmenté des éventuels résultats bénéficiaires antérieurs et diminué des éventuels résultats déficitaires antérieurs.

Cette écriture s'effectue selon les modalités suivantes :

Débit 68151 « Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement »

par Crédit 1518 « Autres provisions pour risques »

L'annexe du fascicule expose les différents cas existants (le cas 1, opération présentant une PFA bénéficiaire, traite également la possibilité que les données prévisionnelles perdent leur caractère de fiabilité au fil du temps).

B. Cas particulier des opérations d'aménagement déficitaires, pour lesquelles il est difficile, voire impossible d'évaluer la prévision à fin d'affaire

En présence de plusieurs hypothèses de calcul, la perte provisionnée est la plus probable d'entre elles ou à défaut la plus faible. Dans ce cas, une description appropriée, du risque additionnel mesuré par rapport à l'hypothèse de perte la plus faible, doit être portée en annexe.

La perte qui ne peut être estimée de façon raisonnable ne donne lieu à aucune provision mais à une information dans l'annexe.

Sous-section 3 : synthèse des modalités de comptabilisation selon la méthode à l'avancement

Cas où la prévision à fin d'affaire (PFA) est **déterminable de façon fiable**		Cas où la prévision à fin d'affaire (PFA) n'est **pas déterminable de façon fiable**		
Et est **bénéficiaire**	Et correspond à une **perte**	Et constitue un **bénéfice probable**	Et correspond à une **perte estimable de façon raisonnable**	Et correspond à une **perte non estimable de façon raisonnable (cas exceptionnel)**
Sortie de stocks calculée = PFA relative aux charges x % avancement	- Perte à l'avancement calculée en cumul depuis le début de l'affaire - Complément de perte par une provision pour risques	Provision pour risques à hauteur des produits éventuels constatés au cours de l'exercice	Provision pour risques à hauteur de la perte (montant le plus probable ou à défaut le plus faible) Mention dans l'annexe du risque additionnel	Mention dans l'annexe de l'existence et de la nature de l'incertitude

Sous-section 4 : changements de situation

En raison de la durée relativement longue de réalisation d'une opération d'aménagement, plusieurs évolutions peuvent être constatées :

- l'organisme public peut, dans un premier temps, ne pas être en capacité d'évaluer de manière fiable la prévision à fin d'affaire puis être en mesure de le faire ;

- l'organisme public peut avoir la capacité d'évaluer de manière fiable la prévision à fin d'affaire pendant une période puis perdre cette capacité ;

- l'organisme public peut avoir à modifier l'estimation de la prévision à fin d'affaire en cours d'exécution de l'opération d'aménagement. En effet, les changements de périmètre géographique ou d'horizon temporel sont extrêmement fréquents en matière d'opérations d'aménagement.

Ces évolutions constituent des changements d'estimations comptables ; les modifications sont prospectives, elles ont un impact sur le résultat de l'exercice en cours et celui des exercices ultérieurs.

Ces variations doivent obligatoirement faire l'objet d'une information dans l'annexe.

Sous-section 5 : informations à fournir dans l'annexe

Le rôle de l'annexe est prépondérant pour les organismes réalisant des opérations d'aménagement. Le lecteur des comptes des organismes réalisant des opérations d'aménagement doit disposer des éléments factuels et conjoncturels liés au déroulement d'une affaire pour comprendre et analyser les chiffres produits dans les états financiers.

L'annexe fournit des informations rédactionnelles significatives sur les opérations d'aménagement, notamment en matière d'avancement des affaires et de leur contribution à la formation du résultat de l'exercice. Les éléments inclus dans l'annexe doivent permettre une compréhension des soldes des comptes tant au niveau du compte de résultat qu'au niveau du bilan. L'impact de chaque affaire doit être clairement précisé.

Pour chaque affaire, les éléments suivants doivent être précisés :

- le périmètre : une information sera éventuellement donnée sur les modifications apportées au périmètre de l'affaire et les impacts de ces modifications sur les projections financières associées, les évolutions d'hypothèses et les modifications des prévisions à fin d'affaire ayant un impact significatif sur le résultat de l'exercice ;

- les caractéristiques des affaires en cours ;

- leur degré d'avancement : les données chiffrées doivent être assorties de commentaires comparatifs entre ce qui a été réalisé en N, les prévisions élaborées en N-1 et les exercices précédents ;

- les prévisions financières : la prévision à fin d'affaire sera expliquée ainsi que les modifications éventuelles ayant eu un impact significatif sur le résultat de l'affaire à la clôture ;
- l'analyse des postes de stocks : contribution de chaque affaire aux différents postes, à savoir solde initial, travaux, déstockage, stock final et incidences des modifications de périmètre de l'affaire.

L'information dans l'annexe devra être fournie avec un niveau de détail suffisant pour mettre à disposition des lecteurs une information précise, significative et transparente.

Les illustrations figurent en annexe et sont intitulées : A13_F23_ILLUST.

FASCICULE N° 24 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES OPÉRATIONS DE PORTAGE FONCIER

Le présent fascicule décline les modalités de comptabilisation des opérations de portage foncier prévues dans la norme 24 du recueil des normes comptables des établissements publics.

Les établissements relevant du code de l'urbanisme ou « établissements publics fonciers de l'État » (EPF) exercent leurs activités dans le cadre d'un programme pluriannuel d'interventions (PPI) retraçant les objectifs sur 5 ans et réalisé par tranches annuelles. Ce programme fait l'objet d'une délibération du conseil d'administration. Selon le code de l'urbanisme, « *les établissements publics fonciers mettent en place des stratégies foncières afin de mobiliser du foncier et de favoriser le développement durable et la lutte contre l'étalement urbain. Ces stratégies contribuent à la réalisation de logements, notamment de logements sociaux, en tenant compte des priorités définies par les programmes locaux de l'habitat. Dans le cadre de leurs compétences, ils peuvent contribuer au développement des activités économiques, à la politique de protection contre les risques technologiques et naturels ainsi qu'à titre subsidiaire, à la préservation des espaces naturels et agricoles* ».

L'action des EPF s'inscrit dans le cadre de conventions conclues avec les collectivités territoriales, leurs groupements ou leurs établissements publics. Ces conventions reprennent les objectifs du PPI.

Par ailleurs, les établissements publics fonciers exercent des missions de différentes natures :

- les actions sur fonds propres (portage foncier et réserves foncières[112]),

- les actions en prestations[113],

- les opérations sous mandat[114].

Les opérations de portage foncier conclues entre les EPF et les collectivités territoriales ont pour objet l'acquisition par l'EPF de biens immobiliers situés dans le périmètre géographique d'intervention de la collectivité territoriale contractante, à charge pour l'EPF de gérer ces biens pendant la période de portage et de les céder à la collectivité ou à l'opérateur qu'elle lui désigne au terme de cette période. En effet, la collectivité territoriale dispose d'un droit de substitution lui permettant de désigner l'acquéreur des biens qui peut être notamment un bailleur social, un aménageur, un promoteur ou un établissement public d'aménagement. Le portage foncier assuré par l'EPF permet à la collectivité de définir le projet urbain qu'elle souhaite mettre en œuvre.

L'EPF n'a pas vocation à réaliser des opérations immobilières ou d'aménagement à son profit.

PARTICULARITÉ DE L'OPÉRATION DE PORTAGE FONCIER

La particularité de l'opération de portage foncier réside dans le fait que l'EPF contrôle les biens concernés par cette opération pendant toute la période du portage foncier. Ce contrôle n'est pas remis en cause lors de la remise en gestion du bien[115] à un tiers, y compris à la collectivité au profit de laquelle il a été acquis. En effet, l'EPF conserve le contrôle du bien, car il en maîtrise, d'une part, les conditions d'utilisation, puisque celles-ci sont convenues contractuellement avec ce tiers, et, d'autre part, le potentiel de service et/ou les avantages économiques futurs dérivés de cette utilisation puisque l'organisme bénéficiera, au terme de l'opération, du produit attendu de la vente du bien. Ainsi, l'EPF intègre et conserve à son bilan les biens concernés. La fin du portage foncier se matérialisera par la cession des biens : l'EPF cessera alors de les contrôler et les biens seront sortis du bilan.

Section 1 : les caractéristiques financières des opérations de portage foncier

Les opérations de portage foncier sont réalisées dans le cadre d'une convention conclue avec une personne morale publique, qui prévoit les modalités essentielles de sortie de l'opération, à savoir :

- le terme de la sortie (durée du portage généralement comprise entre 5 et 8 ans),

- le mode de détermination du prix de sortie pour l'EPF (notamment les produits d'ingénierie et d'actualisation foncières),

- les modalités de paiement de ce prix.

112 Les modalités de comptabilisation des opérations liées aux réserves foncières sont définies dans le fascicule 8 relatif aux modalités de comptabilisation des stocks et en-cours.

113 Les modalités de comptabilisation des actions de prestation sont définies dans le fascicule 4 relatif aux modalités de comptabilisation des produits.

114 Les modalités de comptabilisation des opérations sous mandat sont définies dans le fascicule 9 relatif aux créances de l'actif circulant sur le commentaire du compte 4673x.

115 La remise en gestion du bien peut également être prévue par des conventions qualifiées de « mises à disposition », ce qui ne remet pas en cause le maintien du contrôle des biens par l'EPF.

La convention organise également les modalités relatives à la jouissance et à la gestion du bien pendant la durée du portage. C'est ainsi que les obligations du propriétaire (entretien, assurance, sécurité, impôt foncier, ...) peuvent être soit mises à la charge de la collectivité, soit supportées par l'EPF.

Sous-section 1 : l'équilibre financier des opérations de portage foncier

Conformément à leur schéma général de fonctionnement, les EPF n'ont pas vocation à réaliser de marge sur l'opération globale de portage foncier.

Sous réserve des limites éventuellement prévues par les textes législatifs ou réglementaires, les charges et les produits incorporables (ou rattachables) aux opérations de portage foncier sont ceux que le contrat ou, le cas échéant, les programmes pluriannuels d'intervention (PPI) prévoient d'inclure dans la formation du prix de vente.

En effet, selon les conventions, les personnes morales publiques s'engagent à acquérir les biens acquis par les EPF pour un prix de vente dont le mode global de détermination est présenté ci-après.

Le coût de revient intègre les charges rattachables à l'opération de portage en fonction des dispositions de la convention.

Ce coût est principalement constitué du coût d'acquisition du bien qui comprend :

- le coût d'acquisition du bien à proprement parler ;

- les frais d'acquisition du bien à savoir notamment, les droits de mutation, les frais de notaire, commissions, indemnités d'éviction ou d'expropriation.

D'autres frais peuvent être inclus au coût de revient, selon la convention de portage ou, le cas échéant, le programme pluriannuel d'intervention. Ils comprennent notamment :

- les frais d'études : ce sont les achats d'études et de prestations de service ;

- les travaux : il s'agit des travaux réalisés par un tiers (exemple : travaux de démolition);

- les frais annexes : ils correspondent notamment aux charges d'entretien, aux frais de surveillance, aux frais d'assurance, à l'impôt foncier, aux charges financières et autres frais directement liés au portage. Les charges financières ne peuvent être intégrées que dans la mesure où un emprunt spécifique à l'opération a été souscrit et durant la période de portage.

Les charges liées à la gestion locative des biens détenus dans le cadre d'une opération de portage foncier peuvent également être intégrées au coût de revient, lorsque les conventions prévoient que les produits correspondants sont perçus par l'EPF. C'est notamment le cas des charges liées aux admissions en non valeur relatives aux créances irrécouvrables des locataires.

Le prix de revient est déterminé en fonction du coût d'origine du bien, augmenté des éventuelles charges rattachables supportées par l'EPF pendant la période de portage (coût de revient) et diminué, le cas échéant, des produits rattachables à l'opération (ex : produits de gestion locative, subventions, voire taxe spéciale d'équipement, fonds de minoration SRU, etc...).

Prix de revient de l'opération = **Coût de revient de l'opération** **–** **somme des produits rattachables à l'opération**

Le prix de vente inclut le prix de revient et d'éventuels autres produits de l'établissement, notamment les produits d'actualisation et d'ingénierie foncières.

En effet, le cas échéant, le conseil d'administration des établissements publics fonciers peut décider d'ajouter au prix de revient :

- des produits complémentaires permettant de compenser les frais d'intervention de l'établissement ;

- un taux d'actualisation, afin de tenir compte de l'érosion monétaire et de maintenir la capacité d'intervention de l'établissement public.

Les produits correspondants sont alors comptabilisés dans les comptes 70611 « Produits d'actualisation foncière » et 70612 « Produits d'ingénierie foncière ».

Le prix de vente peut faire l'objet de minorations foncières accordées par l'EPF, sous certaines conditions définies dans la convention conclue avec une collectivité, afin de rendre réalisable et faciliter le montage de certaines opérations de construction (ex : réalisation de logements locatifs sociaux).

POINT D'ATTENTION

Conformément aux principes comptables des droits constatés, une charge ou un produit ne peut être acquis qu'à l'encontre d'un tiers (personnalité physique ou morale différente de celle de l'EPF). Ainsi, la participation financière de l'EPF ne doit pas être retracée comptablement par une charge et/ou un produit[116]. Elle est constituée par la différence entre les produits constatés à l'encontre des tiers par rapport aux charges engagées par l'établissement envers des tiers.

Sous-section 2 : la gestion des biens pendant la période de portage foncier

Pendant la période de portage, le bien peut être géré, directement ou indirectement, par l'EPF ou être confié temporairement à la collectivité pour le bénéfice de laquelle il a été acquis, jusqu'à ce que le bien lui soit cédé :

- Lorsque le bien est géré par l'EPF, soit directement, soit par un tiers à qui cette gestion est déléguée, l'EPF perçoit les produits et assume les charges relatives au bien. Ces produits proviennent notamment des baux existants au moment de l'acquisition du bien par l'EPF.

- Lorsque le bien est remis en gestion à la collectivité, les relations entre l'EPF et cette dernière sont définies de manière conventionnelle, sans remettre en cause le contrôle des biens par l'établissement. En conséquence, si la collectivité peut percevoir les produits et supporter les charges afférentes au bien, sauf celles incombant au propriétaire, elle n'inscrit pas pour autant le bien à son bilan au compte 21x

Ainsi, pendant toute la durée de l'opération de portage foncier et quel que soit le mode de gestion retenu, l'EPF garde le contrôle des biens immobiliers qu'il a acquis. La décision de proposer à la collectivité ou à un opérateur d'assurer, le cas échéant, la gestion du bien immobilier est une décision unilatérale de l'EPF qui ne remet pas en cause ce principe.

En général et selon les termes de la convention conclue entre l'EPF et la collectivité, lorsque cette dernière (ou l'opérateur qu'elle désigne) reçoit le bien en gestion, elle (il) prend en charge tous les actes courants, c'est-à-dire la conservation, l'entretien, le nettoyage, le gardiennage et, le cas échéant, peut percevoir des loyers auprès des locataires. En revanche, l'EPF reste le plus souvent responsable des charges incombant au propriétaire, notamment de la réalisation des grosses réparations et des travaux importants. En cas de litiges sur le bien, les procédures judiciaires relèvent également de la responsabilité de l'EPF.

Selon les clauses contractuelles, les impôts et taxes peuvent également être répartis entre l'EPF et le gestionnaire du bien. Par exemple, ils peuvent être répartis comme suit :

- La collectivité (ou l'opérateur) prend en charge ceux liés à l'usage des biens (taxe d'enlèvement des ordures ménagères...).

- L'EPF continue à supporter la taxe foncière.

En matière d'assurance, la collectivité (ou l'opérateur) doit souscrire une assurance au titre des biens reçus en gestion (responsabilité civile locative et responsabilité civile en tant que gardien des biens), alors que l'EPF assure ses biens immobiliers contre les risques d'incendie et évènements naturels, dégâts des eaux, dégradations consécutives à des vols...

Section 2 : les modalités de comptabilisation applicables au portage foncier

Sous-section 1 : les biens acquis dans le cadre d'un portage foncier relèvent de la comptabilisation des stocks

Ces biens immobiliers répondent à la définition des stocks et doivent être comptabilisés comme tels[117].

La définition des stocks ne mentionne pas de critère de durée de détention, mais fait référence à l'utilisation de ces biens dans le cours normal de l'activité. Certains éléments peuvent demeurer en stock au-delà de l'exercice, et

116 Les actions en prestations réalisées par l'établissement font l'objet d'un développement particulier dans la section 4 du fascicule 8 de l'ICC relatif aux stocks.

117 Le fascicule 8 relatif aux modalités de comptabilisation des stocks et en-cours les définit comme *des actifs contrôlés, acquis, produits ou détenus par l'organisme et destinés à être* vendus, distribués à un prix nul ou symbolique dans le cours normal de l'activité (y compris, par exemple, les marchandises, les terrains ou les biens immobiliers acquis pour la revente) ou consommés dans le processus de production de biens ou de services, sous forme de matières premières ou de fournitures.

pendant plusieurs années avant d'être utilisés. Ainsi, le fait que les EPF détiennent pendant plusieurs années des biens acquis pour le compte de collectivités territoriales ne remet pas en cause leur qualification de stocks.

Sous-section 2 : la comptabilisation des charges relatives à l'opération de portage foncier

En cours d'exercice, les charges relatives à l'opération de portage fonciers sont comptabilisées aux comptes de charges concernés soit :

- pour les charges incorporables au coût de revient, dans les différentes subdivisions des comptes 6011x « Achats stockés – Matières premières et fournitures – Terrains » et 6012x « Achats stockés – Matières premières et fournitures – Immeubles » .

- pour les éventuelles créances irrécouvrables, notamment les créances liées à des loyers, et admises en non valeur, au compte 654 « pertes sur créances irrécouvrables ».

- pour les charges financières, incorporables au coût de revient, car liées à un emprunt rattachable à l'opération de portage foncier, au compte 66116 « Intérêts des emprunts et des dettes assimilées ».

En fin d'exercice, les charges d'intérêts portées en cours d'année sont transférées au compte 601152 « Achats stockés – Matières premières et fournitures – Terrains – Frais financiers » ou 601252 « Achats stockés – Matières premières et fournitures – Constructions – Frais financiers » en contrepartie du compte 796 « Transferts de charges financières ».

- pour les charges non incorporables au coût de revient, dans les comptes 608 « Frais accessoires d'achat ».

Par ailleurs, les avances et acomptes sur études ayant vocation a être intégrés en stocks sont enregistrés au compte 4094 « Études préliminaires à la construction d'opérations d'aménagement ou de portage foncier ».

Modalités de valorisation et de comptabilisation d'un ensemble immobilier terrain/construction

Dans le cadre de l'acquisition d'un ensemble immobilier, une valorisation du terrain et de la construction doit être indiquée dans l'acte de vente : celle-ci doit permettre de pouvoir dissocier la comptabilisation du terrain et de la construction. Cette exigence permet de mettre en concordance l'inventaire physique et l'inventaire comptable conformément aux modalités de comptabilisation des immobilisations corporelles. Le service des domaines ou le service notarié doit être sensibilisé en amont, afin d'obtenir ces valeurs individualisées.

Néanmoins, si la construction a vocation à être démolie dans le cadre de l'acquisition de cet ensemble immobilier, les modalités de comptabilisation sont les suivantes :

D'après les dispositions du BOFIP - BOI-TVA-IMM-10-10-10-20, un immeuble "impropre", de part son état à un quelconque usage, doit être assimilé à un terrain à bâtir (ruine résultant d'une démolition plus ou moins avancée, bâtiment rendu inutilisable par suite de son état durable d'abandon, immeuble frappé d'un arrêté de péril, chantier inabouti, etc...). De manière générale, en cas d'absence d'indication de valeur dans l'acte de vente, la construction à démolir a de ce fait une valeur d'acquisition nulle.

En cas de valeur indiquée dans l'acte de vente pour cette construction à démolir :

- soit elle est incluse dans le coût de revient du terrain, ayant vocation à rester un terrain nu

- soit elle est incluse dans le coût de revient d'une nouvelle construction

Dans le cas où il n'y a pas de valeur indiquée dans l'acte de vente mais que la construction continue à être exploitée dans l'attente de la démolition (exemple : perception de loyers), la valeur de la construction devra être indiquée par un expert immobilier ou par le service des domaines.

Concernant les frais de démolition de la construction :

- les frais de démolition sont inscrits dans le coût de revient de la nouvelle construction.

- les frais de démolition sont inscrits dans le coût de revient du terrain à vendre ayant vocation à être aménagé.

Sous-section 3 : la comptabilisation des produits relatifs à l'opération de portage foncier

Les produits perçus par l'EPF sont comptabilisés dans les comptes par nature concernés lorsque le droit est acquis soit :

- pour le produit de cessions des biens, au compte 70112 « vente de produits finis – portage foncier »

- pour la taxe spéciale d'équipement, au compte 75711 « taxe spéciale d'équipement »

- pour les participations financières des collectivités territoriales et autres entités partenaires, qui s'assimilent à des subventions (en deniers ou en nature), aux comptes 74x

- pour les contributions issues du fonds de minoration foncière (pénalités SRU), au compte 7574 « produits issus du fonds de minoration foncière »

- pour les produits locatifs, au compte 752 « revenus des immeubles non affectés aux activités de l'établissement »

Sous-section 4 : la comptabilisation des opérations en stocks

Les stocks relatifs aux opérations de portage foncier sont présentés au bilan en tant qu'encours de production et sont suivis au compte spécifique 333x « en cours de production de biens – opérations de portage foncier ».

Ils sont évalués à leur prix de revient, constitué par le coût d'acquisition du bien et de tous les frais incorporables, diminué des produits rattachables à l'opération.

Le montant des charges et produits constitutifs du prix de revient sont comptabilisés en stocks aux subdivisions dédiées des comptes 3331x « en cours de production de biens – opérations de portage foncier – terrains » ou 3332x « en cours de production de biens – opérations de portage foncier - immeubles » en contrepartie du compte 71333 « variation des encours de production de biens – opérations de portage foncier ».

Dans le cadre de l'inventaire intermittent, la valorisation des stocks s'effectue au 31/12/N de l'exercice :

1) Annulation du stock initial :

Débit 71333 « variation des en-cours de production de biens – opérations de portage foncier »

Débit 33317x « en cours de production de biens – opérations de portage foncier - terrains – produits rattachables » ou Débit 33327x « en cours de production de biens – opérations de portage foncier - immeubles – produits rattachables

Crédit 33316x « en cours de production de biens – opérations de portage foncier – terrains – charges rattachables ».ou Crédit 33326x « en cours de production de biens – opérations de portage foncier – immeubles – charges rattachables »

2) Constatation du stock final :

Débit 33316x « en cours de production de biens – opérations de portage foncier– terrains – charges rattachables ».ou Débit 33326x « en cours de production de biens – opérations de portage foncier – immeubles – charges rattachables »

Crédit 33317x « en cours de production de biens – opérations de portage foncier - terrains – produits rattachables » ou Crédit 33327x « en cours de production de biens – opérations de portage foncier - immeubles – produits rattachables

Crédit 71333 « variation des encours de production de biens– opérations de portage foncier »

Dans le cadre de l'inventaire permanent, les stocks sont valorisés au cours de l'exercice, au fur et à mesure de la constatation des charges et produits rattachables

Si les clauses contractuelles prévoient que des produits soient pris en compte dans le calcul du prix de vente, ils font l'objet d'une reprise au compte de stocks en cours d'exercice, au fur et à mesure de leur survenance[118] :

Débit 71333 « variation des encours de production de biens – opérations de portage foncier »

Crédit 33317x « en cours de production de biens – opérations de portage foncier - terrains – produits rattachables » ou Crédit 33327x « en cours de production de biens – opérations de portage foncier - immeubles – produits rattachables

118 Les modalités de comptabilisation des éventuels rabais, remises ou ristournes décidés dans le cadre des opérations foncières s'opèrent selon les dispositions décrites dans le fascicule relatif aux produits. La valorisation des encours de production de biens tient compte de ces RRR.

Cas particulier de l'admission en non valeur de créances issues de produits locatifs sur un immeuble :

Lorsqu'il est conventionnellement prévu de déduire, lors de la détermination du prix de vente, les produits locatifs issus du bien faisant l'objet du portage foncier et perçus par l'EPF, en cas de non-valeur, les écritures sont les suivantes[119] :

1) Constatation de l'admission en non valeur du titre de recettes concerné :

Débit 654 « pertes sur créances irrécouvrables »

Crédit 416 « clients douteux ou litigieux »

2) Transfert de la charge vers le compte d'achats stockés en fin d'exercice :

Débit 60125x « Achats stockés – Matières premières et fournitures – Constructions – frais annexes »

Crédit 791 « transfert de charges de fonctionnement »

3) Entrée en stocks pour intégration dans le coût de revient en fin d'exercice :

Débit 33326x « en cours de production de biens – opérations de portage foncier – immeubles – charges rattachables »

Crédit 71333 « variation des encours de production de biens – opérations de portage foncier »

Cas particulier de l'acquisition à titre gratuit

Lorsque l'EPF bénéficie, pour une opération de portage foncier, d'un bien acquis à titre gratuit, celui-ci est intégré en stock dans le patrimoine de l'organisme pour sa valeur vénale . Cet apport constitue une subvention en nature dont le montant est indiqué dans la notification.

Technique comptable :

1) Comptabilisation de la subvention en nature:

Débit 60111 « achats stockés – Matières premières et fournitures – terrains - coût d'achat »

Crédit 467 « autres comptes débiteurs ou créditeurs »

Débit 467 « autres comptes débiteurs ou créditeurs »

Crédit 74x « subventions »

2) Comptabilisation de l'entrée en stocks du terrain :

Dédit 33316x « en cours de production de biens – opérations de portage foncier – terrains – charges rattachables »

Crédit 71333 « variation des encours de production de biens – opérations de portage foncier ».

Lorsque le calcul du prix de vente ne tient pas compte de la valeur vénale de cette subvention en nature, la valeur comptable du stock étant supérieure à la valeur attendue de sa vente, lune provision pour dépréciation est constatée pour le montant de cette subvention :

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

Crédit 39331 « en-cours de production de biens - opérations de portage foncier – terrains ».

Cette provision fait l'objet d'une reprise lors de la cession du bien.

À l'inverse, lorsque le calcul du prix de vente tient compte de la valeur vénale de cette subvention (valorisation du produit correspondant dans le stock), l'écriture suivante est enregistrée :

Débit 71333 « variation des encours de production de biens – opérations de portage foncier »

Crédit 33317x « en cours de production de biens – opérations de portage foncier - terrains – produits rattachables »

Une information dédiée est apportée en annexe concernant les modalités de détermination du prix de vente.

119 Pour la comptabilisation initiale des produits locatifs, voir la sous-section 4 du présent fascicule. Pour le transfert de la créance sur le locataire sur le compte 416 « clients douteux ou litigieux », cf. fascicule 9 sur les modalités de comptabilisation des créances de l'actif circulant.

Cas particulier du reclassement de terrain en construction : initialement, l'EPF a enregistré un terrain dans son stock, la construction devant être rasée. La collectivité décide par la suite de conserver cette construction.

Suite au changement d'orientation du donneur d'ordre, deux hypothèses de correction sont envisageables :

- si le stock comportait la valeur du terrain et celle de la construction ayant vocation à être détruite, la valeur de la construction en stock doit être corrigée.

- si le stock comportait uniquement la valeur du terrain, la valorisation du stock doit être corrigée afin de dissocier la valeur du terrain de celle de la construction, à intégrer en stocks.

Un avenant à la convention doit être signé avec la collectivité actant ce changement et, si besoin, indiquant la valorisation de la construction dans l'actif, selon une évaluation des domaines.

Sous-section 5 : la valorisation des stocks en date de clôture

Les EPF contrôlent les biens qu'ils acquièrent jusqu'à leur cession définitive : par conséquent, la valeur de ces biens immobiliers est maintenue en stocks jusqu'à leur cession.

Dépréciation du stock :

À la date de clôture, la valeur comptable du stock est comparée à la valeur attendue de sa vente :

Lorsqu'un événement, hors décision de minoration traitée plus bas, diminue la valeur attendue de la vente qui devient inférieure à la valeur comptable de l'actif (ex : cas d'une pollution), une dépréciation est constatée selon les conditions normales de dépréciation des actifs :

Débit 6817 «dotations aux dépréciations des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement) »
Crédit 3933x « dépréciation des en-cours de production de biens - opérations de portage foncier »

À chaque date de clôture, l'évaluation du montant de cette dépréciation est revue, et le montant est ajusté, si nécessaire. Lorsque le bien fait l'objet d'une cession, celle-ci devient sans objet et une reprise de dépréciation définitive est constatée (cf. sous section 6).

Cas particulier des décisions de minoration du prix de vente :

Lorsque l'actif fait l'objet d'une décision de minoration du prix de vente, la valeur comptable du stock étant supérieure à la valeur attendue de sa vente, une provision pour dépréciation est enregistrée au compte dédié 39333 « dépréciation des en-cours de production – opérations de portage foncier - minoration foncière » :

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

Crédit 39333 « en-cours de production de biens - opérations de portage foncier - minoration foncière ».

La méthode de comptabilisation retenue est appliquée de manière homogène à **toutes les opérations foncières** de l'établissement. Elle est présentée et expliquée en annexe. Le calcul de la minoration peut être effectué selon deux méthodes différentes :

- soit en proportion des coûts: dans ce cadre, la provision est enregistrée au fur et à mesure des coûts constatés.

- soit pour un montant fixe (provisoire ou définitif) au moment de la signature de la convention : ce titre, la provision peut faire l'objet d'un ajustement lorsque le montant est connu de manière définitive.

La reprise totale de la dépréciation est effectuée soit au moment de la cession du bien, soit lors de la décision d'annulation de la minoration.

Sous-section 6 : la cession des biens issus du portage foncier

Le produit de la cession est enregistré au compte 70112 « vente de produits finis – portage foncier ». Lors de la vente des biens concernés par le portage, la sortie du stock est retracée par l'écriture suivante :

Débit 71333 « variation des en-cours de production de biens – opérations de portage foncier »

Débit 33317x « en cours de production de biens – opérations de portage foncier - terrains – produits rattachables » ou Débit 33327x « en cours de production de biens – opérations de portage foncier - immeubles – produits rattachables

Crédit 33316x « en cours de production de biens – opérations de portage foncier – terrains – charges rattachables ».ou Crédit 33326x « en cours de production de biens – opérations de portage foncier – immeubles – charges rattachables »

En parallèle, le cas échéant, les provisions et dépréciations enregistrées préalablement font l'objet d'une reprise. La reprise de provision comptabilisée sur l'année de la cession du bien permet ainsi de compenser la perte occasionnée sur la vente. Par conséquent, l'impact de la perte sur le compte de résultat est atténué :

Reprise de la dépréciation éventuelle :

Débit 3933x « dépréciation des en-cours de production de biens - opérations de portage foncier »

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

Section 3 : les informations à fournir en annexe

Dans l'annexe, les éléments suivants sont présentés sous une forme rédactionnelle assortie, le cas échéant d'informations chiffrées :

- les méthodes comptables retenues ;

- les opérations de portage en cours, leurs caractéristiques, leur degré d'avancement, la valeur des en-cours de production correspondant, les composantes principales de ces en-cours (coût d'achat des biens, coûts de portage ultérieurs ex :opérations à tranches ayant des coûts activables et qui peuvent être déterminés dans le cadre de la programmation financière, produits déduits du coût du portage, etc...) ;

- les décisions de minoration ayant pour effet une dépréciation de la valeur du stock ;

- les opérations de portage arrivées à leur terme ;

- l'indication du montant et de la nature des produits d'exploitation dont il a été tenu compte pour évaluer les prestations de portage en cours, conformément aux conventions conclues avec les collectivités territoriales ;

- les engagements pris et reçus dans le cadre de ces opérations de portage.

L'illustration d'une opération de portage foncier figure en annexe sous l'intitulé :

A14_F24_ILLUST_PORT_FONC

ANNEXE RELATIVE AUX DISPOSITIFS D'INTERVENTION

Section 1 : définitions

Les dispositifs d'intervention sont des aides économiques et sociales versées à un ou plusieurs bénéficiaires finaux par un organisme redistributeur. Ils se définissent en substance comme des versements effectués, ou à effectuer dans le cadre de certaines opérations de distribution d'aides ou de soutien afin d'exécuter une politique publique déterminée.

Ils sont caractérisés par le fait que l'entité versante ne reçoit aucune contrepartie équivalente directe de la part du bénéficiaire : ce dernier n'effectue en effet aucune prestation de services, aucune livraison de biens et ne verse aucun paiement ou encore aucune taxe, impôt ou redevance à l'organisme redistributeur au titre du dispositif d'intervention supporté.

Quatre catégories de bénéficiaires finaux sont identifiées :

– ***les ménages*** : individus ou groupes d'individus considérés dans leur fonction de consommateurs ;

– ***les entreprises*** : unités de production de biens et services quelle que soit leur nature juridique, dès lors que la vente de leurs biens et services couvrent plus de 50 % de leurs coûts de production. Sont concernées les entreprises individuelles agricoles et non agricoles, sociétés financières ou non financières du secteur public ou du secteur privé, établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial, et toutes autres entités répondant au critère commercial précédemment énoncé ;

– ***les collectivités territoriales*** : communes, départements, régions et leurs établissements publics rattachés ou associés, établissements publics territoriaux ;

– ***les autres entités*** : autres entités de statut de droit public, de droit privé ou de droit international et n'appartenant pas aux périmètres précédemment identifiés (groupements d'intérêt public, établissements publics nationaux, organismes sociaux tels que les caisses nationales de sécurité sociale, associations, fondations, congrégations religieuses, Union Européenne, instances internationales, etc...).

L'organisme redistributeur est défini selon des textes, législatifs ou réglementaires, ou selon ses statuts, voire selon la convention passée avec le bailleur de fonds (tiers financeur). Il est en charge de ce dispositif pour son compte propre ou pour le compte de tiers. Lorsque ce dernier est l'État, le dispositif est qualifié de transfert indirect de l'État. La distinction entre dispositif pour compte propre et dispositif pour compte de tiers est fondée sur la marge d'appréciation laissée à l'organisme redistributeur dans la prise de décision afférente à ce dispositif :

- ***un dispositif d'intervention pour compte propre***[120] correspond à un dispositif dans lequel l'organisme redistributeur dispose de l'autonomie nécessaire pour réaliser sa mission, notamment d'une marge d'appréciation dans la prise de décision. Par exemple, il dispose d'un plein pouvoir de décision et endosse la responsabilité du dispositif. Les opérations relevant de ces dispositifs pour compte propre et dont le fait générateur est rattaché à l'exercice, sont suivies au compte de résultat de l'organisme (charges et produits) ;
- ***un dispositif d'intervention pour compte de tiers***[121] correspond à un dispositif dans lequel l'organisme redistributeur reçoit ses fonds de la part de l'État, de l'Union européenne ou d'une autre entité, sans disposer d'aucune marge d'appréciation dans la redistribution de l'aide. L'organisme ne détermine ni les critères d'attribution, ni les modalités de calcul de l'aide et ne prend aucune décision concernant le choix des bénéficiaires. Il est un intermédiaire dans le dispositif d'intervention qu'il met en œuvre au profit du tiers financeur. Le versement des aides et la perception des sommes venant de l'organisme financeur ne font pas l'objet d'une intégration dans son patrimoine. Pour relever de cette catégorie de dispositif, trois critères cumulatifs doivent être remplis :
    (1) trois intervenants obligatoires : le tiers financeur (État, Union européenne ou autre), l'organisme et le bénéficiaire final ;
    (2) le financement du dispositif n'est pas assuré par l'organisme mais par l'État, l'Union européenne ou une autre entité[122] ;
    (3) l'organisme ne dispose pas de l'autonomie pour la prise de décision : soit le tiers financeur prend un engagement directement auprès du bénéficiaire final et il délègue le rôle de payeur à l'organisme ; soit l'organisme s'engage auprès du bénéficiaire final, mais au nom du tiers financeur et dans les conditions préalablement définies par celui-ci (l'organisme

120 Ces dispositifs étaient antérieurement qualifiés de « transferts indirects non transparents ».

121 Ces dispositifs étaient qualifiés de « transferts indirects transparents ».

122 Les taxes affectées sont considérées comme des produits pour l'organisme (cf. fascicule 4 de l'instruction comptable commune). L'État n'est pas considéré comme tiers financeur dans ce cas. Les dispositifs d'intervention financés par des taxes affectées sont donc classés comme des dispositifs pour compte propre des organismes recevant la taxe.

agit en tant que mandataire pour exercer une mission qui lui a été confiée par le tiers financeur).

Le recensement et la qualification des dispositifs sont mis à jour au cours des travaux d'inventaire, notamment en cas d'évolution du périmètre des opérations confiées à l'établissement ou de son mode d'intervention dans un dispositif déjà recensé et qualifié.

Section 2 : modalités de comptabilisation

Un « dispositif d'intervention pour compte propre » est comptabilisé au compte de résultat de l'organisme (en charges en cours d'année) et donne lieu, selon les cas, à un passif (charge à payer ou provision pour charges) en clôture d'exercice **ou**, lorsque l'ensemble des conditions constitutives du droit du bénéficiaire n'est pas rempli au 31 décembre de l'année, à la mention d'un engagement hors bilan dans l'annexe des états financiers. Dans les cas de dispositifs pluriannuels, à la clôture, un dispositif pour compte propre peut donner lieu à un passif et à un engagement hors bilan.

A contrario, un « dispositif d'intervention pour compte de tiers » n'est pas retracé dans les charges de l'organisme redistributeur, les opérations sont directement comptabilisées en comptes de tiers et ne donnent pas lieu à opérations d'inventaire visant à comptabiliser des charges à payer, provisions ou engagements hors bilan au 31 décembre de l'année[123].

Sous-section 1 : dispositif d'intervention pour compte propre

Dans ce cadre, l'organisme constate juridiquement les droits et obligations liés au dispositif et comptabilise les charges et produits qui en résultent.

Points d'attention : le fait qu'une entité exerce un contrôle administratif ou financier a posteriori sur l'exécution d'un dispositif qu'elle contribue à financer ne remet pas en cause sa caractérisation, dans les comptes de l'organisme, de dispositif pour compte propre.

Un organisme, créé spécifiquement pour réaliser un ou plusieurs dispositifs d'intervention, y compris s'il agit pour le compte de l'État, réalisera sa mission en son nom propre et donc comptabilisera à son compte de résultat les charges et produits afférents à sa mission.

La réalisation des opérations liées aux dispositifs d'intervention pour compte propre impacte le compte de résultat de l'organisme. Les comptes 6573x « charges spécifiques – charges d'intervention pour compte propre » et 7573x « Produits spécifiques - Produits d'intervention pour compte propre » leur sont spécifiquement dédiés.

A. Financement

Le financement des dispositifs d'intervention pour compte propre peuvent être de différentes natures. L'organisme peut notamment s'autofinancer ou recevoir des fonds sous forme de taxes affectées ou de subventions. Par conséquent, il n'y a pas forcément adéquation entre les charges constatées aux comptes 6573x et les produits enregistrés aux comptes 7573X.

1. Autofinancement

L'activité de l'organisme permet de générer des ressources qui seront utilisées dans le cadre d'une politique d'intervention définie par l'organe délibérant de l'organisme. Ce financement ne génère pas d'écriture comptable particulière.

2. Taxes affectées

Les taxes affectées à un organisme dans le but de financer un dispositif d'intervention sont comptabilisées en produits au compte 7571x « Taxes affectées », en tant que ressources propres de l'organisme. Les modalités de comptabilisation sont détaillées dans le fascicule 4 relatif aux produits. Ainsi, un dispositif d'intervention financé par une taxe affectée est **obligatoirement un dispositif pour compte propre.**

3. Autres produits

En cours d'année, les fonds reçus d'un tiers dans le cadre de la mise en œuvre de dispositifs d'intervention pour

123 Pour l'État, l'ensemble des subventions versés à un organisme participant à la réalisation d'une mission de service public est constitutif de charges de fonctionnement indirectes. Conformément à la norme 2 « Charges » du Recueil des normes comptables de l'État et de la norme 4 « Produits » du Recueil des organismes dépendant de l'État, lorsque la subvention est accordée par l'État, le critère de rattachement à l'exercice correspond à la mise en œuvre par l'organisme de la politique publique confiée par l'État sur l'exercice. Les règles de conditionnalité, éventuellement applicables pour le versement au bénéficiaire final, ne s'appliquent pas dans la relation État/Organisme. Les subventions de l'État sont ainsi toujours considérées comme non conditionnelles et annuelles.

compte propre sont également comptabilisés en comptes de produits chez l'organisme redistributeur selon deux imputations différentes :

- aux subdivisions du compte 7573 « Produits spécifiques - Produits d'intervention pour compte propre » dès lors que le financeur identifie la catégorie de bénéficiaires finaux à laquelle sont destinés ces dispositifs ;

- aux subdivisions du compte 74x « Subventions », lorsque l'organisme reçoit des fonds qui répondent à sa raison sociale. En effet, lorsque la catégorie de bénéficiaire final n'est pas identifiée par le financeur ou que l'acte de constitution de l'organisme vise uniquement à piloter un (ou plusieurs) dispositifs d'intervention, les fonds perçus visent à assurer le fonctionnement de l'organisme pour réaliser son activité courante de pilotage du dispositif et faire face à ses charges annuelles.

Les financements reçus et qui sont à destination uniquement de ces dispositifs sont pris en charge sur le compte 443x (en contrepartie du compte de produit 7573 "produits d'intervention pour compte propre"). à l'inverse, les financements non fléchés sur ces dispositifs sont pris en charge sur le compte 441x (en contrepartie du compte de produit 74 "subventions"). L'utilisation d'un compte de classe 4x différent permet d'identifier les opérations relatives aux dispositifs d'intervention entre l'organisme financeur et l'organisme redistributeur.

B. Notion de fait générateur

Seuls les dispositifs d'intervention pour compte propre donnent lieu à comptabilisation de charges au titre des aides distribuées au bénéficiaire final.

Le critère de rattachement des charges à l'exercice est le service fait. Pour les charges d'intervention, le service fait correspond à la réalisation ou au maintien, sur la période se rattachant à l'exercice clos, de l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution ou au maintien du droit du bénéficiaire.

La reconnaissance de ce droit par l'organisme distributeur (exemple : notification d'attribution de l'aide au bénéficiaire) ne constitue pas le facteur déclenchant le rattachement de la charge à l'exercice : cette reconnaissance est ainsi formalisée par un acte administratif unilatéral ou conventionnel qui peut être antérieur, concomitant ou postérieur à cette réalisation ou à ce maintien. En outre, ce droit ne peut être constitué que dans un cadre législatif ou réglementaire ou par un acte formalisé ; une simple déclaration ne peut donc suffire à constituer un droit.

Dès lors que l'intégralité des conditions de constitution ou de maintien du droit est remplie, ce droit est ouvert et doit être constaté en comptabilité, l'obligation de l'organisme envers le bénéficiaire étant alors effective et certaine. La constatation comptable du droit du bénéficiaire est indépendante du fait que ce dernier mobilise ou non son droit par la suite : même si le bénéficiaire du droit peut y renoncer, l'engagement de l'organisme doit quand même être retracé dans ses états financiers. En outre, bien que les versements réalisés par l'organisme redistributeur soient subordonnés à des autorisations budgétaires, celles-ci ne constituent pas une condition à la constitution des droits du bénéficiaire.

Si toutes les conditions ne sont pas remplies, le traitement comptable diffère (cf. dans ce cas le paragraphe D « Informations en annexe relatives aux engagements hors bilan » de la présente sous-section).

C. Constatation de l'obligation

Les obligations contractées au titre des dispositifs d'intervention pour compte propre à caractère annuel donnent lieu, selon l'analyse du dispositif, à la comptabilisation soit d'une charge au cours de l'exercice, soit d'un passif associé à une charge dans le cadre des opérations de fin d'exercice, voire d'une charge et d'un passif. Pour les dispositifs d'intervention de nature pluriannuelle, un engagement hors bilan (EHB) doit en outre être constaté lorsque les conditions entourant l'obligation ne seront satisfaites par le tiers bénéficiaire que sur les exercices ultérieurs.

1. En cours d'exercice, le cas échéant, constatation d'une charge

Dans le cadre d'un dispositif d'intervention pour compte propre et qui fait l'objet d'un transfert direct au bénéficiaire, les organismes comptabilisent au titre de l'exercice toutes les charges correspondant à des services faits certifiés. Ces charges liées à un dispositif d'intervention sont comptabilisées *via* une demande de paiement au cours de l'exercice en charges de fonctionnement aux subdivisions du compte 6573 « Charges spécifiques - Charges d'intervention pour compte propre » selon la catégorie du bénéficiaire final :

65731 « Charges d'intervention pour compte propre - Transferts aux ménages »

65732 « Charges d'intervention pour compte propre - Transferts aux entreprises »

65733 « Charges d'intervention pour compte propre -Transferts aux collectivités territoriales »

65734 « Charges d'intervention pour compte propre - Transferts aux autres entités »

Le compte 65735 « Charges résultats de la mise en jeu de la garantie de l'organisme » est utilisé lorsque l'organisme apporte sa garantie à un tiers. En cas de défaillance du tiers, l'organisme garant supporte la charge

afférente. Cette opération constitue alors une charge d'intervention pour compte propre pour l'organisme.

Les charges engagées par l'organisme pour réaliser sa mission d'intervention sont comptabilisées selon la nature de la charge aux subdivisions des comptes de classe 6, à savoir 60x concernant les achats, 61x et 62x si l'organisme pilote fait appel à des services extérieurs ou à une sous-traitance et 64x, si l'organisme embauche du personnel pour réaliser sa mission d'intervention.

2. À la clôture, le cas échéant, constatation d'un passif : charge à payer ou provision pour charges

En fin d'exercice, un passif non financier est comptabilisé lorsque les trois conditions cumulatives suivantes sont remplies :

1. il existe une obligation (cf. §. 2-1-B relatif au fait générateur) de l'organisme vis-à-vis de tiers se rattachant à l'exercice clos ou à un exercice antérieur : l'obligation advient quand l'ensemble des conditions nécessaires a été rempli par le bénéficiaire. Corrélativement, si une des conditions n'est pas remplie aucun passif certain ne peut être constaté ;
2. il est certain ou probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire à l'extinction de l'obligation vis-à-vis du tiers ;
3. le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.

Si ces trois critères sont vérifiés, il y a lieu de constater, soit une charge à payer, soit une provision pour charges, dans les comptes de l'organisme redistributeur. La distinction entre ces deux notions s'appréhende en fonction de deux critères : l'évaluation du montant et l'échéance du versement des fonds. Si une incertitude existe quant à l'un et/ou l'autre de ces éléments, la comptabilisation d'une provision pour charges est à privilégier.

Les **charges à payer** sont rattachées aux dettes non financières ; ce sont des dettes certaines, évaluées à l'arrêté des comptes, nettement précisées quant à leur objet, et dont l'échéance ou le montant présente un faible degré d'incertitude. Les charges à payer au titre d'un exercice sont les charges qui ont donné lieu à service fait (conditions remplies par le bénéficiaire) au cours de l'exercice et qui sont liquides et exigibles au cours de cet exercice mais qui n'ont pas été comptabilisées avant la clôture de ce dernier.

Ainsi, les fonds dus par l'organisme redistributeur qui n'ont pu être versés au 31 décembre N au bénéficiaire final font l'objet d'une constatation en charge à payer à comptabiliser (CAPAC) dans les comptes de cet organisme : la charge est ainsi rattachée à l'exercice auquel elle se rapporte. La charge à payer est enregistrée en débitant la subdivision concernée du compte 657 « Charges spécifiques » par le crédit d'une subdivision d'un des comptes suivants :

4486 État et autres entités publiques - Autres charges à payer
4686 Débiteurs divers et créditeurs divers - Charges à payer

À l'ouverture de l'exercice suivant, la CAPAC devra être extournée.

Une **provision pour charges** est un passif non financier pour lequel le montant et/ou l'échéance ne peuvent être fixés de manière précise. Le passif est certain (le bénéficiaire remplit toutes les conditions, le service est fait) ; mais les conditions des versements ultérieurs ne sont pas précisées (échéance et/ou montant). Ces provisions sont évaluées pour le montant correspondant à la meilleure estimation de la sortie de fonds nécessaire à l'extinction de l'obligation existant au 31 décembre N envers le bénéficiaire final. Les charges à considérer sont celles qui concourent directement à l'extinction de cette obligation. L'évaluation du montant des provisions à constituer repose soit sur une base individuelle, soit sur une base statistique. La meilleure estimation correspond à l'hypothèse la plus probable, c'est-à-dire à celle se référant à un grand nombre de cas similaires (évaluation statistique, probabilité). Cette évaluation peut être justifiée par la production de conventions, avenants, justification des versements effectués, justification des travaux réalisés, tableau détaillé des bénéficiaires, méthodes et bases de calcul statistiques,

A chaque clôture d'exercice, un ajustement du montant des provisions est systématiquement effectué pour tenir compte de la meilleure estimation à cette date. Les provisions devenues sans objet (notamment les dossiers clôturés ayant conduit à la comptabilisation de la charge d'intervention en cours d'année) sont partiellement ou intégralement reprises. Il en résulte :

1. soit une diminution du montant de la provision ;
2. soit une reprise intégrale de la provision, dès lors que cette dernière est devenue sans objet. C'est le cas lorsque la charge ayant conduit à la constitution de la provision est comptabilisée ou que sa survenance n'est plus attendue (sortie de fonds devenue improbable par exemple lorsque le bénéficiaire a renoncé à son droit).

En comptabilité générale, les provisions pour charges d'intervention sont retracées au passif du bilan aux subdivisions du compte 158 « Autres provisions pour charges ». Les dotations aux provisions constituent des charges de l'année aux subdivisions du compte 68152 « Dotations aux provisions pour risques et charges d'intervention » ; les reprises constituent des produits de l'année aux subdivisions du compte 78152 « Reprises sur

provisions pour risques et charges d'intervention ». Les comptes de dotation et de reprise peuvent être eux-mêmes subdivisés en tant que de besoin selon la qualité du bénéficiaire final des fonds (ménages, entreprises, collectivités territoriales et autres entités).

Schémas comptables :

- Dotation : Débit 68152 par Crédit 158x
- Reprise : Débit 158x par Crédit 78152

Un tableau de suivi détaillé des dispositifs d'intervention, retraçant les charges, les charges à payer et les provisions pour charges d'intervention au 31 décembre de l'année peut s'avérer utile pour faciliter leur mise à jour en fin d'exercice.

En annexe des états financiers, une mention dédiée concernant les dispositifs d'intervention doit être fournie dans les notes correspondant aux postes du compte de résultat et du bilan (cf. section 3 du fascicule 1 relative à l'annexe des états financiers).

D. Informations en annexe relatives aux engagements hors bilan (EHB)

En fin d'exercice, l'organisme peut être amené à comptabiliser des EHB donnés et/ou des EHB reçus. Les obligations potentielles de l'organisme issues des dispositifs d'intervention pour compte propre constituent des engagements donnés ; ces obligations sont recensées par l'organisme pour en tirer les conséquences comptables dans les états financiers de l'exercice écoulé. Au titre des dispositifs d'intervention à caractère pluriannuel, une partie de l'obligation peut exister de manière certaine tandis que l'autre partie n'est que potentielle.

Les engagements correspondant à ces obligations potentielles font l'objet d'une information en annexe des comptes dès lors qu'ils revêtent un caractère significatif au regard du principe « d'importance relative » : ils sont de nature à renseigner utilement le lecteur des comptes sur leurs conséquences éventuelles sur la situation patrimoniale de l'organisme à la clôture de l'exercice. Il s'agit notamment d'inscrire dans l'annexe une information littérale concernant les engagements liés aux dispositifs d'intervention et, lorsqu'ils sont évaluables, une information chiffrée.

1. Conditions d'inscription d'un engagement hors bilan (EHB) dans l'annexe

Un engagement hors bilan est constaté dès lors que les trois conditions cumulatives de comptabilisation d'un passif non financier ne sont pas remplies comme indiqué *supra* (et que par conséquent aucune charge à payer ni provision pour charges n'a été comptabilisée).

Un EHB est constitué par :

- une obligation potentielle 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 ;
- ou une obligation à l'égard d'un tiers dont il n'est pas probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation.

Ainsi, lorsque l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit du bénéficiaire n'est pas réalisé à la date de clôture ou que ce droit nécessite d'être renouvelé pour les périodes postérieures à l'exercice clos, les engagements correspondants sont rapportés dans l'annexe.

À titre d'exemple, s'agissant des dispositifs pluriannuels conditionnés (par exemple, versés sous conditions de ressources annuelles ou d'assiduité), un passif (charge à payer ou provision) est comptabilisé à hauteur des conditions réalisées ou maintenues sur la période se rattachant à l'exercice clos. Pour les périodes postérieures à l'exercice clos, même si l'acte attributif a été notifié en N à l'intéressé, ce dernier devra justifier de nouveau des conditions de ressources. L'obligation s'avère ainsi potentielle. Un engagement hors bilan est indiqué en annexe, car le bénéficiaire doit encore réaliser certaines conditions au cours des exercices postérieurs à la clôture.

Les engagements hors bilan donnent lieu à une information dédiée dans l'annexe des états financiers et, si une valeur objective de l'engagement est déterminable, une comptabilisation en compte de classe 8.

2. Modalités d'inscription d'un engagement hors bilan (EHB) dans l'annexe

L'organisme constate dans l'annexe de ses états financiers les EHB donnés (vis-à-vis des bénéficiaires finaux) et/ou les EHB reçus (vis-à-vis des financeurs, hors État). Lorsque l'État est le financeur, le rattachement des produits à l'exercice se limitera, le cas échéant, à la constatation de produits à recevoir. Aucune autre écriture d'inventaire ne sera constatée (pas d'engagement hors-bilan reçus), les financements ou subventions émanant de l'État étant toujours considérés comme non conditionnels.

Seuls les engagements de l'organisme, qui revêtent un caractère significatif au regard du principe d'importance relative, sont de nature à renseigner utilement le lecteur des comptes sur leurs conséquences éventuelles sur la situation patrimoniale et doivent être ainsi retranscrits dans l'annexe.

L'inscription d'un engagement dans l'annexe fait l'objet d'une description littéraire appropriée. Lorsque l'évaluation peut être faite, la valeur objective et univoque de l'engagement est également mentionnée dans l'annexe. Si l'évaluation ne peut être réalisée de manière fiable, l'engagement doit faire l'objet une description littéraire appropriée associée à une fourchette de valeur, lorsque cela est possible.

Un modèle de tableau de présentation des engagements hors bilan est proposé dans le fascicule 1 relatif aux états financiers.

Afin de faciliter l'élaboration de l'annexe du compte financier en fin d'exercice, il est possible d'effectuer le recensement des engagements hors bilan significatifs au cours de l'exercice comptable. À cet effet et lorsqu'une évaluation fiable est disponible, il est possible de les enregistrer *via* les comptes spéciaux de classe 8.

L'évaluation peut être justifiée par la production de conventions, avenants, justification des versements effectués, justification des travaux réalisés, tableau détaillé des bénéficiaires, méthodes et bases de calcul statistiques, La méthode employée pour déterminer l'évaluation de l'engagement doit être également décrite dans l'annexe.

2.1. Schémas comptables pour un engagement reçu d'un bailleur de fonds autre que l'État :

Les engagements hors bilan (EHB) reçus du bailleur de fonds sont constatés au compte 81 « Engagements reçus », qui peut être subdivisé afin de préciser la nature des différents bailleurs de fonds, en contrepartie du compte 809 « Contrepartie des engagements ».

- Augmentation d'un EHB reçu : Débit 81 par Crédit 809
- Diminution d'un EHB reçu : Débit 809 par Crédit 81

2.2 Schémas comptables pour un engagement donné aux bénéficiaires finaux :

Les engagements hors bilan accordés par l'organisme sont comptabilisés aux subdivisions du compte 803 « Engagements découlant de la mission de régulateur économique et financier» dont la contrepartie est le compte 809 « Contrepartie des engagements donnés par l'organisme ».

- Augmentation d'un EHB donné : Débit 809 par Crédit 803x
- Diminution d'un EHB donné : Débit 803x par Crédit 809

Le compte ainsi déterminé pour enregistrer les engagements donnés, de type 803x peut être lui-même subdivisé en tant que de besoin afin de préciser le bénéficiaire final des fonds (ménages, entreprises, collectivités territoriales et autres collectivités).

2.3 Suivi et actualisation annuelle des EHB :

À l'instar des provisions, les engagements hors bilan, reçus ou donnés, sont systématiquement réexaminés à chaque clôture d'exercice, car ils peuvent évoluer dans leur montant, devenir une charge ou un produit à comptabiliser au compte de résultat, un actif ou un passif à comptabiliser au bilan, ou disparaître. Un suivi détaillé des engagements hors bilan peut s'avérer utile afin de faciliter leur mise à jour en fin d'exercice, ce suivi peut être matérialisé dans le même tableau que celui indiqué *supra* pour les charges à payer et provisions.

Sous-section 2 : dispositif d'intervention pour compte de tiers

Lorsque le dispositif d'intervention est « pour compte de tiers », qu'il soit à caractère annuel ou pluriannuel, l'opération est uniquement comptabilisée en comptes de tiers. La réalisation de ces opérations par l'organisme est donc sans impact sur son résultat puisque ce n'est pas l'organisme qui supporte, *in fine*, la charge du dispositif mais le tiers financeur.

Le tiers financeur détermine les conditions et les modalités de versement de l'aide. Il décide de l'attribution de l'aide. L'organisme redistributeur exécute cette décision.

<u>Point d'attention</u> : la gestion comptable en compte de classe 4 est indépendante des prestations réalisées par l'organisme pour son financeur.

L'organisme redistributeur peut avoir en charge la gestion du recouvrement et notamment des indus liés à la mise en œuvre du dispositif. Dans ce cadre, il a la possibilité d'émettre des ordres de recouvrer revêtus de la formule exécutoire en compte de classe 4X à l'attention des bénéficiaires afin de demander le reversement des fonds. L'organisme agit pour le compte du tiers, il verse les fonds relatifs au dispositif d'intervention et gère les procédures de recouvrement des éventuels indus. Lorsque les procédures de recouvrement ne sont pas effectuées par l'organisme redistributeur ou que ce reversement n'est pas effectué, la responsabilité contractuelle de l'organisme redistributeur peut être mise en cause, par le financeur. L'organisme redistributeur supportera la charge financière correspondant à l'absence de réalisation des procédures de recouvrement de l'indu.

Lors de la notification de la décision attributive des fonds (subvention ou financement), l'organisme

redistributeur prend en charge le dispositif en constatant simultanément une créance et une dette *via* deux comptes de classe 4. Ensuite, à la réception effective des fonds, l'organisme débite un compte de trésorerie par le crédit du compte de tiers ayant constaté la créance. Puis, lors du versement de l'aide au bénéficiaire final, le compte de classe 4 ayant constaté la dette est débité par le crédit d'un compte de trésorerie.

Les comptes de tiers à mouvementer dépendent de la nature de l'entité et du bénéficiaire final. Les subdivisions des comptes suivants sont à utiliser :

443x « Opérations particulières avec l'État, les entités publiques et les organismes internationaux »

467x « Autres comptes débiteurs ou créditeurs »

Si une commission est allouée à l'organisme en rémunération de son activité, celle-ci sera comptabilisée au compte de résultat en produits. De même, si des frais (par exemple des frais de gestion) sont engagés par l'organisme pour mettre en œuvre ces dispositifs, ils seront comptabilisés en charges.

Dans le cadre d'un dispositif d'intervention pour compte de tiers, aucune opération d'inventaire (ni charge à payer, ni provision, ni engagement hors-bilan) n'est comptabilisée par l'organisme redistributeur (la section n° 3 de la présente instruction n'est donc pas applicable). En effet, le cas échéant, les charges à payer et provisions liés à ces opérations et les engagements hors bilan sont uniquement retracés dans les comptes du tiers financeur.

Annuellement, l'organisme redistributeur rend compte à son financeur des sommes reçues, des fonds versés ainsi que des éventuelles procédures contentieuses effectuées et des effets de leur mise en œuvre (recouvrement total, recouvrement en cours, impossibilité de recouvrer avérée). L'organisme redistributeur ne peut admettre une créance en non valeur pour le compte de l'entité financeuse. Il transmet au comptable de l'entité financeuse les éléments lui permettant de proposer à l'organe délibérant de l'entité financeuse une admission de la créance en non valeur.

L'organisme redistributeur constate une charge dans ses comptes au titre de la réalisation d'un dispositif pour le compte d'un tiers uniquement lorsque ce tiers met en cause la responsabilité contractuelle de l'organisme redistributeur.

Section 3 : autres informations à porter en annexe (hors EHB)

L'information en annexe a pour objet de compléter et commenter l'information donnée dans les comptes de l'organisme, notamment pour les dispositifs d'intervention. Des renseignements complémentaires sont à mentionner concernant les charges et les provisions pour charges dès lors qu'elles présentent un caractère significatif pour l'exercice.

A. Informations relatives aux charges

Concernant les charges d'intervention, l'annexe doit indiquer une synthèse de leur répartition par catégorie de bénéficiaires.

En outre, la nature et le montant des charges à payer doivent être présentés.

B. Informations relatives aux provisions pour charges

Pour chaque catégorie de provisions pour charges, une information est fournie sur :

- la valeur comptable des provisions pour charges à l'ouverture et à la clôture de l'exercice,

- les provisions pour charges constituées (dotées) au cours de l'exercice,

- les montants utilisés au cours de l'exercice (reprise avec utilisation),
- les montants non utilisés repris au cours de l'exercice.

Si les provisions pour charges sont de montant significatif, une information supplémentaire est fournie sur :

- la nature de l'obligation et l'échéance attendue des dépenses provisionnées,

- la méthode d'évaluation retenue en cas d'utilisation d'une méthode d'évaluation statistique,
- les incertitudes relatives aux montants et aux échéances de ces dépenses et, si nécessaire, les principales hypothèses retenues sur les événements futurs pris en compte pour l'estimation,
- le montant des remboursements éventuellement attendus.

Les cas dans lesquels il n'est pas possible de fournir l'une des informations requises ou de réaliser une évaluation fiable du montant de l'obligation doivent être mentionnés dans l'annexe. Un modèle de tableau relatif aux provisions est disponible dans le fascicule 1.

L'illustration sur les dispositifs d'intervention figure en annexe sous l'intitulé :
A15_F24_DISPO_INTERV
- arbre de décision sur les modalités de gestion des indus
- exemples d'illustration

RAPPEL DES RÈGLES D'UTILISATION DU PLAN DE COMPTES COMMUN

Le plan de comptes commun (PCC) s'impose à tous les organismes publics dépendant de l'État soumis aux titres I et III du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, à l'exclusion des établissements publics à caractère administratif qui appliquent le recueil des normes comptables des organismes de sécurité sociale (RNCOSS).

Hors comptes spécifiques *surlignés en violet*, l'organisme ouvre dans son système d'information les comptes du PCC qu'il utilise en respectant l'architecture du PCC, les numéros de comptes **et** les libellés. Dès lors qu'une subdivision est ouverte, ses comptes racines le seront également.

Figurent en annexe :

- Le plan de comptes commun : sous l'intitulé : A16_PCC

- La table de transposition 2023/2024 : sous l'intitulé : A17_TABLE_TRANSPO

- Le guide d'utilisation du PCC : sous l'intitulé : A18_GUIDE_PCC_2024

- Les tableaux des objets de gestion : sous l'intitulé : A19_ODG

LISTE DES ANNEXES ET ILLUSTRATIONS DES DIFFÉRENTS FASCICULES

FASCICULE N° 1 : MODALITÉS DE PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS

- A1 - Les tableaux de l'annexe : « A1_F1_TAB_ANNEXE »
- A2 - Les modèles de tableaux TFT : « A2_F1_TFT »
- A3 - Balance des valeurs inactives : « A3_F1_BAL_VAL_INAC »
- A4 - Bilan et Comptes de résultats : « A4_F1_BILAN_CR_2024 »
- A5 - Bilan et Comptes de résultats des fondations universitaires : « A5_F1_BILAN_CR_FU »

FASCICULE N° 6 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

- A6 - Les immobilisation contrôlées conjointement : « A6_F6_IMMO_CONJOINT »
- A7 - Les Transferts d'actifs entre entités du secteur public : « A7_F6_TRANSF_ACTIF_CAS 5 »

FASCICULE N° 14 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES, DES CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET DES CORRECTIONS D'ERREURS

- A8 - Illustration : « A8_F14_ILLUST »

FASCICULE N° 18 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES CONTRATS CONCOURANT À LA RÉALISATION D'UN SERVICE PUBLIC

- A9 - Illustration : « A9_F18_ILLUS »

FASCICULE N° 19 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES CONTRATS à LONG TERME

- A10 – Illustration de la méthode à l'avancement : « A10_F19_METH_AVAN »
- A11 - Opérations pluriannuelles : « A11_F19_OPE_PLURIAN »

FASCICULE N° 20 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES FINANCEMENTS D'ACTIFS

- A12 – Illustration sur les financements externes de l'actif : « A12_F20_ILLUST_FEA »

FASCICULE N° 23 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES OPÉRATIONS D'AMÉNAGEMENT

- A13 - Illustration : « A13_F23_ILLUST »

FASCICULE N° 24 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES OPÉRATIONS DE PORTAGE FONCIER

- A14 - Illustration d'une opération de portage foncier : « A14_F24_ILLUST_PORT_FONC »
- A15 - Les dispositifs d'intervention : « A15_F24_DISPO_INTERV »

PCC ET OBJETS DE GESTION

- A16 - Le plan de comptes commun : « A16_PCC »
- A17 - La table de transposition 2023/2024 : « A17_TABLE_TRANSPO »
- A18 - Le guide d'utilisation du PCC : « A18_GUIDE_PCC_2024 »
- A19 - Les tableaux des objets de gestion : « A19_ODG »

BOFiP

Direction générale des Finances publiques

Directeur de publication : Jérôme Fournel ISSN 2265-3694